

ANTONIO CARLOS FERREIRA DE SOUZA JÚNIOR

**OS VÍCIOS NO CICLO DE POSITIVAÇÃO DO LANÇAMENTO
TRIBUTÁRIO E SEU PROCESSO DE REVISÃO**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Dr. Paulo de Barros Carvalho

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2020

ANTONIO CARLOS FERREIRA DE SOUZA JÚNIOR

**OS VÍCIOS NO CICLO DE POSITIVAÇÃO DO LANÇAMENTO
TRIBUTÁRIO E SEU PROCESSO DE REVISÃO**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2020

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Souza Júnior, Antonio Carlos Ferreira de
; Antonio Carlos Ferreira de Souza Júnior ;
orientador Paulo de Barros Carvalho -- São Paulo,
2020.

405

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em
Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) -
Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,
2020.

1. Constructivismo lógico-semântico. 2. Direito
Tributário. 3. Conservação do ato irregular. 4.
Processo Administrativo Tributário. I. Carvalho,
Paulo de Barros, orient. II. Título.

ANTONIO CARLOS FERREIRA DE SOUZA JÚNIOR

**OS VÍCIOS NO CICLO DE POSITIVAÇÃO DO LANÇAMENTO
TRIBUTÁRIO E SEU PROCESSO DE REVISÃO**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

Data da Defesa ____ / ____ / ____

Banca Examinadora

Presidente: _____
Orientador: Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho

1º Examinador (a) Prof (a). Dr (a). _____

2º Examinador (a) Prof (a). Dr (a). _____

3º Examinador (a) Prof (a). Dr (a). _____

4º Examinador (a) Prof (a). Dr (a). _____

5º Examinador (a) Prof (a). Dr (a). _____

AGRADECIMENTOS

Aos amigos e familiares, não desejo citar todos os nomes, para não correr o risco de esquecer de ninguém, mas saibam, todos, que esse sentimento de amizade é sempre presente, intenso e inesgotável.

Um agradecimento especial para meu orientador Dr. Paulo de Barros Carvalho, antes de tudo um grande exemplo de professor e estudioso do direito, por ter me acolhido e dado a honra do convívio desde as aulas da especialização em Direito Tributário do IBET.

Agradeço também a todos do escritório Queiroz Advogados Associados, em especial à Dra. Mary Elbe Queiroz por todo apoio ofertado ao longo de tantos anos que, sem dúvida, foi decisivo para minha formação intelectual e profissional.

Aos meus amigos do doutorado e empreitadas acadêmicas, que em muito contribuíram com os debates e as discussões, em especial nas pessoas de Jaldemiro Ataíde (Miro), Roberto Gouveia, Beclaute Oliveira, Jacqueline Mayer, Lúcia Paoliello, Viviane Strachicini e Lucas Galvão de Britto.

Um agradecimento especial aos professores José Mário Wanderley e Humberto Carneiro pelo auxílio na tradução de alguns textos.

Aos colegas do grupo “Orientados do PBC” pelo compartilhamento de informações, auxílio nas questões internas da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco e apoio em todos os momentos.

Por fim, deixo meu “muito obrigado” a Lenira, Cici, Sueli, Dida, Walter, Maria da Glória, José Maria e toda a equipe, que sempre estiveram prontos para me socorrer durante a minha vida.

*A meus avós Rômulo e Dilza, a Cíntia
(companheira de sempre) e a meus pais.*

"Consiste o ser herói em viver justo; e tanto pode ser herói o pobre, como o maior Augusto."

Tomás Antônio Gonzaga

"Bem sei, que de outros Gênios o destino, para cingir de Apolo a verde rama, lhes influiu na lira estro divino; O canto, pois, que a minha voz derrama, porque ao menos o entoa um Peregrino, se faz digno entre vós também de fama".

Cláudio Manuel da Costa

"Insistas em lutar e vencer, não aos outros, mas a ti mesmo".

Pinheiro Ramos

Aos meus mentores, com gratidão.

D.C.C.

RESUMO

SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos Ferreira de. Os vícios no ciclo de positivação do lançamento tributário e seu processo de revisão. 405 f. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2020.

O presente trabalho possui o escopo de formular uma metodologia/técnica de trabalho destinada a analisar o funcionamento das regras de produção no processo de positivação do direito tributário, com ênfase nos mecanismos jurídicos criados pelo sistema para conservação dos atos produzidos irregularmente. Nossa ferramenta metodológica parte da tese de que a produção jurídica deve ser organizada sintaticamente por três tipos de normas de produção, a saber: (i) produção em sentido estrito; (ii) sancionatória da produção irregular; e (iii) conservação da produção irregular (norma em sentido amplo). Assim, propugna que a regra de conservação esteja disposta em regra específica aplicável a determinado sistema ou subsistema, como o do Direito Tributário, sem prejuízo de sua sustentação provir de princípios estruturantes, notadamente o da segurança jurídica e o da legalidade. Na etapa de constituição do crédito tributário, a atuação das regras de conservação existentes no sistema deve servir para conservação de atos de modo favorável ao contribuinte, e não o contrário. A regra de conservação mais utilizada é, sem dúvida, aquela que atua na produção em razão do decurso do tempo. Igualmente, os artigos 146 e 100 do CTN e outras normas dispostas na legislação ordinária são, sem dúvida, regras de conservação, uma vez que impedem a aplicação das regras sancionatórias da produção irregular, em virtude de um estado de confiança da regularidade da produção. Na etapa de controle do lançamento (processo administrativo tributário), identificamos diversas regras de conservação, tais como: a que permite a introdução da prova intempestiva ou tardia e a que possibilita o conhecimento de matérias não apresentadas na impugnação, entre outras. Finalmente, entendemos que prestamos um “*Contributo para uma teoria da conservação do ato irregular do Direito Tributário*”.

Palavras-chave: Constructivismo lógico-semântico. Conservação da produção irregular. Direito Tributário. Crédito tributário. Processo Administrativo Tributário.

ABSTRACT

SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos Ferreira de. *The vices in the tax entry positivization cycle and its review process*. 405 p. Thesis (Doctorate in Law). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2020.

How should the *production rules* (*normas de produção*) be used in the tax entry positivization cycle? The present work has the scope to analyze the rules of production operation in the process of tax law positivization, with emphasis on the legal mechanisms (created by the tax legal system) for the conservation of the irregularly produced tax acts. In the Brazilian tax legal system, there are three kinds of *production rules*: (i) *strict production*; (ii) *sanctioning of irregular production*; and (iii) *conservation of irregular production* (norm in the broad sense). The Brazilian Law provides that the conservation rule (especie of production rule) is arranged as a specific rule only applicable to a particular system or subsystem as the Tax Law, without prejudice to its support come from structural principles, notably of legal certainty and legality. At the stage of constitution of the tax credit, the performance of the *conservation rules* existing in the system should serve to preserve acts in a favorable manner to the taxpayer, excluding other results. The most commonly used *conservation rule* is undoubtedly the one that acts on production because of the passage of time. Similarly, Articles 146 and 100 of the CTN (*Código Tributário Nacional*) and other provisions of tax law are undoubtedly *conservation rules*, as they prevent the application of *sanctions rules for irregular production*, due to a state of confidence in the regularity of production. In the stage of tax entry review (administrative tax procedure), this work identified several *conservation rules*, such as: the one that allows the introduction of untimely or late evidence; other that allows the knowledge of matters not presented in the defense arguments, among several others situations. Finally, we understand that we have made a “contribution to a tax law theory of irregular act conservation”.

Keywords: Logic-semantic constructivism. Conservation of irregular administrative acts production. Tax law. Tax credit. Administrative tax procedure.

RIASSUNTO

SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos Ferreira de. I vizi nel ciclo di positivazione dell'accertamento della obbligazione tributaria e il suo processo di revisione. 405 f. Tese (Dottorato in Giurisprudenza). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2020.

Questo studio intende formulare una metodologia/tecnica di lavoro volta a esaminare il funzionamento delle norme di produzione nel processo di positivizzazione del diritto tributario, con particolare attenzione ai meccanismi giuridici creati dal sistema alla conservazione degli atti irregolarmente prodotti. Nostro strumento metodologico parte dalla tesi che la produzione giuridica debba essere sistemata sintatticamente da tre gruppi di norme di produzione: (i) produzione in senso stretto; (ii) sanzionatoria della produzione irregolare; e (iii) conservatrice della produzione irregolare (norma in senso ampio). Così, propugna che la norma di conservazione sia disposta in norma specifica applicabile ad un determinato sistema o sottosistema come quello del Diritto Tributario, nonostante sua portanza provenga da principi strutturanti, in particolare la sicurezza giuridica e la legalità. Nella fase di accertamento della obbligazione tributaria l'attuazione delle norme di conservazione esistenti nel sistema deve servire alla conservazione degli atti in modo più favorevole al contribuente e non il contrario. La norma di conservazione più utilizzata è, sicuramente, quella che attua nella produzione a causa dello scorrere del tempo. Perfino gli articoli 146 e 100 del Codice Tributario Nazionale Brasiliano e altre norme della legislazione ordinaria, sono, indubbiamente, norme di conservazione, perché impediscono l'applicazione delle norme sanzionatorie della produzione irregolare a causa di uno status di fiducia della regolarità della produzione. Nel momento di cassazione dell'accertamento (processo amministrativo tributario), identifichiamo varie norme di conservazione, come: quella che permette l'introduzione di prove intempestive o tardive, permette la cognizione di materie non presentate all'impugnazione, fra le altre. Infine, capiamo che abbiamo fornito un "Contributo ad una teoria della conservazione dell'atto irregolare nel Diritto Tributario".

Parole chiave: Costruttivismo logico semantico; Conservazione della produzione irregolare; Diritto Tributario; Obbligazione tributaria; Processo Amministrativo Tributario.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	18
CAPÍTULO 1 - FUNDAMENTOS TEÓRICOS PARA DESENVOLVIMENTO DA TESE	28
1. PARADIGMAS FILOSÓFICOS.....	28
1.1. Considerações iniciais	28
1.2. Ontologias <i>versus</i> retórica: uma questão gnoseológica	30
1.3. A filosofia da linguagem e suas contribuições para o direito	33
1.4. Os paradigmas filosóficos e sua influência na teoria do direito.....	40
2. NOSSO MÉTODO DE TRABALHO: O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO- SEMÂNTICO	42
2.1. A importância do método.....	42
2.2. Origem e desenvolvimento	46
2.3. A designação e bases filosóficas	48
2.4. Relação do Constructivismo Lógico-Semântico com outros métodos	55
3. CONCEITOS LÓGICO-JURÍDICOS E JURÍDICO-POSITIVOS.....	57
3.1. O surgimento na filosofia e a consolidação na obra de Juan Manuel Terán.....	57
3.2. A doutrina nacional e a relação do conceito lógico-jurídico com o objeto da teoria geral do direito	61
3.3. O uso acrítico das categorias lógico-jurídicas e jurídico-positivas na doutrina nacional	64
3.4. Uma proposta de demarcação: o conceito metodológico-jurídico.....	67
CAPÍTULO 2 - A VALIDADE JURÍDICA E SEUS MÚLTIPLOS ASPECTOS.....	71
1. SIGNIFICADOS DO TERMO “VALIDADE JURÍDICA” E A NECESSIDADE DE DEMARCAÇÃO DO CAMPO DE ESTUDO.....	71
1.1. Considerações iniciais	71
1.2. Validade como relação da norma com o sistema: pertinência e obrigatoriedade	78

1.3. Validade como qualificadora de norma pertencente ao sistema: virtude genética intrassistêmica	88
1.4 - A metáfora do campo de observação: a validade na óptica do observador e do participante	96
1.5. O problema de identificar um critério mínimo de pertencibilidade: aplicabilidade como critério do “existir” jurídico	99
2. INVALIDAÇÃO COMO MECANISMO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO NORMATIVA	106
2.1. Invalidação como sanção	109
2.2. Ilícito nomogenético.....	110
2.3. Invalidação e os três planos semióticos	111
2.4. Inexistência	113
2.5. Nulidade	118
2.6. Anulabilidade	124
2.7. Inconstitucionalidade	126
2.8. Ilegalidade	131
2.9. Erro de fato e Erro de direito.....	134
3. A INVALIDAÇÃO NO DIREITO ESTRANGEIRO	135
3.1. Explicando a opção metodológica	135
3.2. Direito francês	136
3.3. Direito alemão	139
3.4. Direito espanhol	140
3.5. Direito italiano	142
3.6. Direito português.....	143
CAPÍTULO 3 - ESTRUTURA DAS REGRAS DE PRODUÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	148
1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	148
2. NORMAS DE PRODUÇÃO	150
2.1. Uma proposta de classificação	150
2.2. Normas de produção (estrutura) versus normas de comportamento (conduta).....	152

3. NORMA DE PRODUÇÃO EM SENTIDO ESTRITO.....	155
4. NORMA SANCIONATÓRIA PELO DESCUMPRIMENTO DA REGRA DE PRODUÇÃO EM SENTIDO ESTRITO	161
5. NORMAS DE CONSERVAÇÃO DA PRODUÇÃO IRREGULAR	168
5.1. Conservação dos atos irregulares	168
5.2. Princípios estruturantes da produção normativa e da conservação dos atos irregulares	178
5.2.1. Segurança jurídica	180
5.2.2. Legalidade	186
5.3. Exemplos de técnicas de conservação.....	192
5.3.1. Técnicas de conservação no direito privado.....	192
5.3.2. Técnicas de conservação no Direito Administrativo.....	194
5.5. Modelo sintático das regras de conservação	197
5.5.1. Atuação direta de princípios	198
5.5.2. Regra de pré-exclusão da juridicidade	201
5.5.3. Estrutura lógico-semântica da regra de conservação: a regra de neutralização.....	204
5.6. Síntese conclusiva.....	208
CAPÍTULO 4 - REGRAS DE PRODUÇÃO E A CONSERVAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	211
1. A PRODUÇÃO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO CONTRIBUINTE.....	215
2. FUNDAMENTOS PARA IDENTIFICAÇÃO DAS NORMAS DE CONSERVAÇÃO DA PRODUÇÃO IRREGULAR REALIZADA PELO CONTRIBUINTE	223
2.1. Segurança jurídica e confiança legítima	223
2.2. Princípio da proteção à confiança legítima e o Direito Tributário.....	227
2.3 – Requisitos para atuação da proteção da confiança legítima.....	231
2.3.1. Base da confiança	231
2.3.2. Existência subjetiva da confiança.....	235
2.3.3. Conduta exteriorizadora da confiança	236
2.3.5. Análise crítica	238

3. CONSERVAÇÃO DA PRODUÇÃO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	240
3.1. Modificação de critérios jurídicos: art. 146 do Código Tributário Nacional.....	241
3.2. Observância de atos complementares da administração tributária: art. 100 do Código Tributário Nacional	254
3.3. Estrutura das regras de conservação no Código Tributário Nacional	261
4. CONSERVAÇÃO DA PRODUÇÃO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E AS DEMAIS REGRAS APLICÁVEIS.....	263
4.1. Consulta fiscal.....	265
4.2. Atos normativos produzidos pelo Poder Executivo e o seu enquadramento como base de confiança (critério jurídico).....	270
4.3. Atos produzidos no processo administrativo tributário e seu enquadramento como base de confiança	272
4.4. Precedentes judiciais com vinculação para a administração tributária	278
4.5. Dispositivos inseridos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/1942) pela Lei nº 13.655/2018	288
4.5.1. Aplicação ao Direito Tributário.....	298
CAPÍTULO 5 - REGRAS DE PRODUÇÃO E A CONSERVAÇÃO DO ATO IRREGULAR NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	302
1. O LIMITE PARA INSERÇÃO DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL	304
2. PRECLUSÃO E SEUS CONTORNOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	312
3. REGRAS DE PRODUÇÃO DA IMPUGNAÇÃO/INSURGÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	319
4. ORDEM PÚBLICA E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	334
4.1. Ordem pública: aspectos gerais.....	334
4.2. A ordem pública e o processo administrativo tributário	339
4.3. Função dúplice da ordem pública no processo administrativo tributário	343

5. PREJUÍZO, PRIMAZIA DO MÉRITO E A SUA CONFORMAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	344
CONCLUSÕES E TESES	359
REFERÊNCIAS.....	373

INTRODUÇÃO

A escolha

A respeito da escolha do tema, o primeiro incentivo veio a partir da leitura de uma crítica lançada pelo professor José Souto Maior Borges na 2ª edição do livro Lançamento Tributário, no final do ano de 2007, quando ainda estávamos na graduação de direito da Universidade Católica de Pernambuco. O autor ressaltava a juridicidade do ato defeituoso e sua relevância para o direito positivo, afastando-se da ideia tradicional do vício como uma questão não jurídica que pode ser afastada por uma simples declaração.

Posteriormente, já na especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, tivemos o nosso primeiro contato com a obra do professor Paulo de Barros Carvalho e a oportunidade de aprofundar o estudo da validade. Sua preocupação em desenvolver uma metodologia analítica capaz de solucionar problemas na construção do discurso jurídico permitiu que enxergássemos as questões teóricas (como a da validade) à luz dos três planos da semiótica (sintático, semântico e pragmático).

Esse tema, apesar da expressiva quantidade de obras acerca da validade jurídica sob o aspecto teórico, sempre projeta problemas no campo da construção das regras de invalidação pelas respectivas autoridades competentes e, por conseguinte, traz consigo uma relevante carga prática. Mais tarde, na nossa vivência prática de atuação na advocacia tributária, sobretudo perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, deparamos com diversos problemas decorrentes da má articulação desses conceitos.

Tudo isso nos fez repensar sobre a importância de se desenvolver um estudo consistente sobre o tema, especialmente com enfoque particular nesse determinado subsistema do direito. Sentimos que é chegada a hora de ingressar no trabalho de construção de uma proposta de exame dos aspectos positivos da conservação dos atos produzidos em desconformidade do ordenamento jurídico.

Delimitação do tema

A presente tese possui o escopo de formular uma metodologia/técnica de trabalho destinada a analisar o funcionamento das regras de produção no processo de positivação do Direito Tributário, com ênfase nos mecanismos jurídicos criados pelo sistema para conservação dos atos produzidos irregularmente.

O “processo de positivação do direito ocorre por meio de sua aplicação. Toda a aplicação do direito constitui, ao mesmo tempo, também uma produção. Aplicar uma norma significa criar outra norma”¹. No âmbito tributário, esse processo se dá com a efetivação das competências tributárias, iniciando-se desde as competências constitucionais até a concretização do ato de lançamento, “cujo conseqüente substancia uma relação jurídica tributária com sujeitos e objetos concretamente determinados”². O referido processo também é denominado ciclo de positivação, expressão que irá ser utilizada com mais frequência na tese. Nesse ciclo, a linguagem jurídica, construída por um ato de vontade de um homem (autoridade competente) e pautada em procedimento que regula sua própria produção, produz um novo estilo, normalmente dotado de maior grau de concretude.

A ênfase na conservação dos atos irregulares deve ser entendida como uma proposta de analisar o funcionamento desses atos no contexto dos vícios de produção, os quais poderão atrair a incidência do denominado “sistema de invalidades”. Por outro lado, a tarefa aqui desenvolvida não possui a pretensão de promover uma análise exaustiva de todo e qualquer vício no ciclo de positivação do Direito Tributário. Ao contrário, buscaremos desenvolver uma metodologia de trabalho inspirados naqueles já desenvolvidos pelos autores do Construtivismo Lógico-Semântico (regra-matriz de incidência tributária, estudos analíticos das regras de competência etc.).

De outro modo, a introdução de um método investigativo da conservação do ato irregular no direito em geral e no Direito Tributário, em particular, não constitui um tributo a uma *desformalização* do direito ou esvaziamento do controle da produção normativa, por meio da entrega do poder à autoridade competente para livremente dispor sobre a produção jurídica realizada. Isto é, a ocorrência de uma discricionariedade na aplicação das normas

¹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.pp.1-2.

² PRIA, Rodrigo Dalla. **O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco**. In: Processo tributário analítico. Paulo César Conrado (Coord.). São Paulo: Noeses, 2011.p.67.

sancionatórias destinadas a repelir a produção realizada com os ditames do próprio ordenamento jurídico. Defendemos que, no direito, a forma é essencial para padronizar as expectativas dos cidadãos, constituindo garantia de isonomia e liberdade. Nas palavras do ministro Marco Aurélio Mello, do STF, “a forma, colocada no cenário jurídico mediante preceitos imperativos é, acima de tudo, liberdade, em seu sentido maior; é a revelação do que pode ou não ocorrer, em se tratando de jurisdição”³.

No entanto, na hipercomplexidade do direito, a conservação da produção irregular, mais do que contingencial, é necessária para evitar a ruptura da ordem jurídica, servindo ao direito e suas formalidades, não o contrário.

Ademais, o foco não estará direcionado para uma análise descritiva de todos os possíveis vícios nos ciclos de positivação e os casos de conservação dos atos irregulares, mas sim demonstrar a aplicabilidade na análise da produção irregular, subdividida em três formas de regramento: (i) produção em sentido estrito; (ii) regra sancionatória em virtude da produção irregular; e (iii) regras de conservação. Com isso, iremos capturar alguns exemplos no ciclo de positivação, sem o objetivo, repita-se, de esgotar a análise da conservação dos atos irregulares no Direito Tributário.

É sabido, contudo, que o ciclo de positivação⁴ do Direito Tributário é composto de várias etapas, sendo necessária a realização de uma delimitação do que deverá efetivamente compor o objeto do presente trabalho. Por isso, ele concentrará esforços nas etapas de constituição do crédito tributário (lançamento) e seu processo de revisão (processo administrativo tributário). Adicionalmente, o trabalho levará em conta essas etapas no contexto da positivação do crédito tributário federal, ou seja, o objeto de análise ficará restrito à dinâmica da positivação no contencioso administrativo tributário.

³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.367**. Julgamento 3/4/2005.

⁴ Sobre as etapas do ciclo de positivação: PRIA, Rodrigo Dalla. **O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco**. In: Processo tributário analítico. Paulo César Conrado (Coord.). São Paulo: Noeses, 2011. pp. 78-86. “1ª fase: descrição hipotética de um evento de possível ocorrência (fato gerador *in abstracto*); 2ª fase: ocorrência, no plano social, da hipótese (fato gerador *in abstracto*), sem, no entanto, a sua versão/constituição em linguagem (lançamento de ofício ou autolancamento); 3ª fase: lançamento de ofício (constituição do fato jurídico tributário), antes do decurso do prazo para pagamento ou impugnação administrativa; 4ª fase: decurso do prazo para pagamento ou impugnação administrativa do lançamento de ofício (constitutivo do fato jurídico-tributário); 5ª fase: inscrição do crédito tributário na dívida ativa da Fazenda Pública; 6ª fase: ajuizamento da ação de execução fiscal em face da pessoa jurídica que realizou o fato jurídico gerador. 7ª fase: citação da pessoa jurídica e penhora de seus bens. 8ª fase: decurso do prazo para oposição de embargos do devedor, sem que tenham sido opostos”.

A hipótese

Em uma pesquisa científica, a hipótese pode ser entendida como “um enunciado geral de relações entre variáveis (fatos, fenômenos) formulado como solução provisória para um determinado problema”⁵. Considerando a hipótese como uma proposição originária assumida como fundamento para início do desenvolvimento de um trabalho científico, é chegado o momento de delimitar as proposições que serão o fio condutor do presente trabalho, *v.g.*, elas serão o ponto de partida e poderão ser confirmadas ou não ao final desta empreitada acadêmica.

Nossa hipótese é que, a partir do estudo do funcionamento da produção jurídica, torna-se possível construir um modelo de trabalho baseado nas lições do Construtivismo Lógico-Semântico, com a adição de uma regra de estrutura (norma em sentido amplo) ao modelo de *regras de competência*⁶, com disposição de neutralizar a reação sancionatória inicialmente prevista pelo ordenamento e, por conseguinte, conservar o ato irregular ou manter os seus efeitos no sistema, ainda que em descompasso com a regra de produção.

Confirmada a primeira hipótese, resta averiguar se a conservação do ato irregular é um elemento de calibração do sistema do direito positivo, e em que medida essa necessidade de calibração se desenvolve no direito, por atuação direta de princípios (constitucionais ou não) ou por regras que concretizam princípios estruturantes, porém com grau de vinculação mais direto e concreto. Ademais, analisaremos se a conservação dos atos irregulares é um fenômeno uniforme para todo e qualquer subsistema ou deve variar de acordo com as particularidades de cada um e seus respectivos princípios estruturantes.

A terceira hipótese consiste em identificar a existência e atuação de princípios estruturantes e regras de conservação tendentes a neutralizar a produção irregular realizada pelo sujeito passivo quando da constituição do crédito tributário por sua própria iniciativa (lançamento por homologação), tema afeto à etapa constitutiva do crédito tributário no seu ciclo de positivação.

⁵ LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p.126. GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 42. “Muitas definições são propostas para o termo hipótese. Para Goode e Hatt (1969, p. 75), “é uma proposição que pode ser colocada à prova para determinar sua validade”. Nesse sentido, hipótese é uma suposta resposta ao problema a ser investigado. É uma proposição que se forma e que será aceita ou rejeitada somente depois de devidamente testada. O papel fundamental da hipótese na pesquisa é sugerir explicações para os fatos. Essas sugestões podem ser a solução para o problema. Podem ser verdadeiras ou falsas, mas, sempre que bem elaboradas, conduzem à verificação empírica, que é o propósito da pesquisa científica”.

⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

Na derradeira hipótese, em tarefa analítica semelhante à utilizada na terceira, buscaremos identificar os princípios estruturantes e regras de conservação tendentes a manter atos processuais realizados pelo contribuinte na etapa do ciclo de positividade destinada a controlar a legalidade da atividade de lançamento (originário ou suplementar) realizada pela administração tributária.

Convém advertir que as hipóteses deste trabalho não almejam uma completa ruptura com modelos teóricos existentes. Ao contrário, busca-se um diálogo com os modelos existentes, de forma a potencializar as conquistas já realizadas para a ciência do direito, aprimorando (quando possível), mediante a introdução de uma nova ferramenta metodológica ou novas técnicas aplicáveis a ferramentas já desenvolvidas por outros teóricos⁷.

Contribuição original da tese à ciência jurídica brasileira

A contribuição almejada no presente trabalho é, a partir da confirmação das hipóteses delimitadas anteriormente, iniciar um processo de construção de uma teoria da conservação da produção irregular no Direito Tributário, com pretensão de auxiliar a construção de soluções jurídicas para problemas enfrentados pelos intérpretes do direito na aplicação do ordenamento vigente, sobretudo o art. 146 do Código Tributário Nacional e regras do processo administrativo tributário federal.

Pretendemos, também, contribuir para o desenvolvimento do sistema jurídico posto, incentivando o aprimoramento das “técnicas de conservação”, enquanto formulações normativas lastreadas em princípios estruturantes como, por exemplo, o da segurança jurídica e da legalidade, porém, com adequação a cada subsistema em particular, tal como o Direito Tributário.

⁷ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre a legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 33. “(...) é importante tecer algumas considerações, ‘quase sempre necessárias’, como explicado por Virgílio Afonso da Silva, ao explicitar o papel a ser desempenhado por uma tese. Como destaca o autor, uma tese, qualquer que seja, necessariamente implica uma contribuição original ao ramo do direito em que se insere, mas não há contribuição original sem que alguma tese anterior seja colocada em questão. É a própria existência de uma teoria que cria condições para que aqueles que vêm depois possam desenvolvê-la ainda mais e questioná-la”.

Plano de trabalho

No primeiro capítulo, denominado “Fundamentos teóricos para o desenvolvimento da tese”, iremos indicar algumas premissas que utilizaremos no curso da presente tese. Destacaremos a compatibilização entre a aceitação do modelo filosófico da retórica analítica, conquistas filosóficas da linguagem e o construtivismo lógico-semântico (ponto de partida do estudo). Ademais, será abordada a função dos conceitos metodológicos jurídicos, construídos pela ciência do direito a partir de uma relação reflexiva com o sistema de direito positivo, e sua importância como ferramenta teórica apta a promover uma maior fluidez do discurso jurídico.

Nesse contexto, a criação de conceitos metodológicos jurídicos como ferramenta destinada a explicar o funcionamento do ordenamento jurídico e, por conseguinte, diminuição dos ruídos de comunicação na produção jurídica contribuirá para o avanço da própria prática jurídica nacional. Pode-se aqui extrair um elemento definidor do trabalho: o objetivo do autor em contribuir cientificamente com o discurso jurídico sobre a produção do Direito Tributário, especialmente no que se refere à conservação da produção irregular, por meio de uma proposta de estruturação lógico-semântica das regras de produção, o que não deixa de ser uma proposta atinente à criação de conceitos metodológicos jurídicos.

Dessa maneira, expressões como “ferramenta teórica”, “metodologia”, “ferramenta metodológica”, “estrutura das regras de produção” e “método de trabalho” serão por vezes utilizadas para designar a proposta do autor no sentido de se estabelecer um conceito metodológico jurídico. Esse conceito seria construído após uma análise reflexiva do sistema de direito positivo, com a função de melhorar ou, ao menos, diminuir os ruídos na comunicação jurídica quando o assunto é a produção irregular e a possibilidade de conservação de atos.

O Capítulo 2 terá como argumento a análise da validade jurídica e seus múltiplos aspectos, especialmente aqueles concernentes à análise de pertencibilidade de um determinado discurso com o direito, a produção irregular e as consequências geradas. Examinaremos, na primeira parte, a multiplicidade de significados do termo, delimitando o estudo para o aspecto normativo que circunda o tema.

Serão confrontadas (sem o objetivo de esgotamento) as concepções de validade associadas à pertinência e obrigatoriedade de uma regra jurídica perante o sistema, mediante

um vínculo relacional, validade como uma qualificadora (predicado) de uma norma pertencente ao sistema, porém produzida em descompasso com o direito, questões atinentes aos campos de observação (observador e participante do discurso). O objetivo será apresentar os pontos de convergência das diversas teorias, sobretudo a existência de um critério de existência e o reconhecimento de que a produção normativa poderá ser lícita ou ilícita. Também serão abordados os problemas pragmáticos para construção de um critério-limite de existência (pertinência) jurídica em uma sociedade complexa.

A segunda parte do capítulo será dedicada à invalidação como mecanismo de controle na produção normativa e seus desdobramentos. Por isso, iremos tratar dos diversos ilícitos nomogenéticos encontrados no sistema e as designações para seus respectivos regimes sancionatórios como: inexistência, nulidade, anulabilidade, inconstitucionalidade, ilegalidade e erro na produção da norma individual e concreta (ex: erro de fato ou de direito). A preocupação é demonstrar como esses conceitos são tratados nos outros ramos do direito e no próprio Direito Tributário e, se é possível, construir uma teoria geral das normas sancionatórias apenas com a articulação deles.

A parte final do capítulo terá por objeto delinear um resumido panorama do tratamento da produção irregular pelo direito estrangeiro. Entretanto, tendo em vista os limites do trabalho, optamos por incorporar as conclusões de outro estudo, elaborado no bojo da Universidade de São Paulo, que realizou uma consistente análise da nulidade na França, Alemanha, Espanha, Itália e Portugal. A exposição serve para apoiar a nossa premissa (desenvolvida ao longo do trabalho) no sentido de que a variação teórica existente sobre a produção irregular acaba criando diversos ruídos de comunicação, impedindo a fluidez do trato do problema e aperfeiçoamento das regras de produção. Ressaltamos que não pretendemos empreender em uma pesquisa do direito comparado. O objeto da exposição é meramente ilustrativo e contribui para o trabalho, na medida em que indica como outros ordenamentos têm tratado o problema.

No Capítulo 3, denominado “Estrutura das regras de produção do direito tributário”, a tarefa destina-se a examinar a importância da classificação das normas em estrutura e conduta para o modelo teórico em construção. Posteriormente, apresentaremos o nosso modelo de estrutura da produção jurídica. A proposta teórica parte da obra de Tácio Lacerda Gama, que arquiteta a produção jurídica por meio da sua teoria da competência. Nesse contexto, a produção normativa se articula por meio de dois tipos de normas jurídicas

em sentido estrito: a regra de competência (a qual denominamos regra de produção em sentido estrito) e regra sancionatória pelo descumprimento da regra de produção.

Firmadas as premissas, estudaremos a possibilidade de inserção no modelo acima de um terceiro elemento: a regra de conservação. E não terá a disposição de uma norma jurídica em sentido estrito, sendo, ao revés, uma norma em sentido amplo que atua sobre a regra sancionatória, neutralizando sua incidência e, por conseguinte, conservando o ato irregular e/ou seus efeitos. O modelo tem como base a inquietação já manifestada alhures sobre a possibilidade de o direito conviver com a produção irregular e, ainda, conservá-la em virtude de fatores estruturais. Logo, será necessário comparar a regra de conservação com o modelo pragmático defendido pelo professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior acerca da existência de regras de calibração no sistema jurídico.

Em seguida, buscaremos identificar, na ordem constitucional brasileira, quais são os princípios estruturantes da produção jurídica, incluído a regra de conservação, e como será a sua atuação na composição dessas regras, que podem assumir seu papel por meio de diversas fórmulas legislativas (técnicas). Para contextualizar, descreveremos algumas técnicas de conservação no direito privado e no Direito Administrativo. Ao final do capítulo, trataremos da configuração sintática dessas técnicas (regras) de conservação e a necessidade do seu acoplamento no nosso modelo estrutural da produção jurídica.

O Capítulo 4 (Regras de produção e conservação na constituição do crédito tributário), por sua vez, terá como objeto a investigação da atuação das regras de conservação na constituição do crédito tributário (etapa do ciclo de positivação). O campo de estudo será a produção realizada pelo próprio contribuinte ao promover a declaração ou outra forma jurídica com a eficácia de introduzir a norma individual e concreta no sistema. A justificativa para o corte metodológico reside no fato de que a segurança jurídica, no seu aspecto subjetivo, princípio estruturante das normas de conservação nessa etapa do processo de positivação, possui como destinatário o cidadão-contribuinte, não podendo se prestar para justificar a manutenção de um ato irregular editado pela administração tributária.

Após a identificação e limite do princípio estruturante, realizaremos a análise da sua concreção na legislação tributária, iniciando a abordagem pelas normas gerais de Direito Tributário, estatuídas no Código Tributário Nacional, notadamente o art. 146 e o art. 100, parágrafo único. Em seguida, trataremos de regras dispostas na legislação processual, administrativa e outras com o potencial de impactar na interpretação das normas gerais ou

introduzir outros elementos tendentes à conservação da produção irregular realizada pelo sujeito passivo.

A investigação terá como foco verificar a qualificação das regras estudadas como regra de conservação, à medida que conserva o crédito tributário constituído pelo contribuinte (autolancamento), ainda que hipoteticamente contrário à sua regra de produção em sentido estrito (regra-matriz de incidência tributária), em virtude da proteção à segurança jurídica gerada pela existência de um critério jurídico anterior utilizado pela Administração Tributária.

A conservação poderá ocorrer em virtude do impedimento gerado à constituição do crédito tributário, por meio de lançamento de ofício, para o mesmo período em que houve a mudança do critério jurídico incorporado à norma individual e concreta produzida pelo contribuinte. Ou seja, o dispositivo poderá ser analisado a partir da sua função estabilizadora da produção normativa, mesmo diante de mudanças interpretativas ou introdução de interpretações em descompasso com normas de superior hierarquia.

Desse modo, será analisado o alcance dessa regra no Direito Tributário e sua interface com princípios e normas mais específicas, como, por exemplo, as estruturadoras do processo de consulta, as que estabelecem a vinculação entre a administração e comandos emanados do Poder Judiciário ou até mesmo regramentos internos vinculantes (construídos dentro da estrutura hierárquica da administração). O ponto central consistirá em analisar a aplicabilidade das novas regras da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB, inseridas pela Lei nº 13.655/2018, ao Direito Tributário e a sua relação com o art. 146 do Código Tributário Nacional.

No Capítulo 5 (Regras de produção e a conservação do ato irregular no processo administrativo tributário), abordaremos a atuação das regras de conservação no processo administrativo tributário (outra etapa do ciclo de positivação), demonstrando a conservação de atos processuais irregulares. Para ilustrar nossa posição, analisaremos quatro questões relacionadas ao tema: (i) possibilidade de apresentação de novos argumentos após impugnação administrativa e/ou recurso cabível; (ii) possibilidade de apresentação de provas para além do limite temporal definido na legislação; (iii) conceito de ordem pública no processo administrativo tributário e sua relação com o tema da produção irregular; e (iv) atuação do prejuízo na conservação dos atos processuais irregulares.

Finalmente, com base na ferramenta teórica desenvolvida nos capítulos anteriores, demonstraremos a viabilidade da sua utilização como método para o estudo da produção irregular no Direito Tributário, bem como demais conclusões obtidas ao longo da explanação, na tentativa de confirmar nossa hipótese.

CAPÍTULO 1

FUNDAMENTOS TEÓRICOS PARA DESENVOLVIMENTO DA TESE

Anunciamos, na parte introdutória da tese, o objetivo de construir um modelo para o trato da produção jurídica no Direito Tributário, evidenciando a necessidade de um olhar sobre a produção irregular e a sua conservação pelo sistema de direito positivo. A tarefa, antes de tudo, exige a delimitação de paradigmas filosóficos aplicados no trabalho, o método escolhido e a importância dos conceitos metodológicos jurídicos na formação de um modelo teórico.

Queremos, desde já, suprimir ruídos de comunicação, tão comuns nos debates jurídicos na atualidade, esclarecendo o leitor sobre os fundamentos teóricos empregados ao longo dos capítulos subsequentes.

1. PARADIGMAS FILOSÓFICOS

1.1. Considerações iniciais

O discurso científico terá uma maior densidade quando o emissor (cientista) estiver alinhado com o modelo filosófico por ele adotado na sua investigação científica. Por isso, o “progresso da pesquisa científica fica na dependência direta do apoio indispensável da filosofia. Daí seu prestígio para o desenvolvimento dos estudos atuais, na multiplicidade de suas manifestações”⁸.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p.4.

Ao fazer uma análise da produção dos juristas brasileiros, João Maurício Adeodato acentua que “mais ênfase sobre a filosofia do direito pode ajudar a revelar o porquê da inoperância das leis no Brasil, da opressão crescente do Estado sobre o indivíduo ou a ação das ideologias, sem esquecer o papel já tradicional, mas nem por isso menos adequado, da filosofia no questionamento das bases da ciência e da *praxis*”⁹.

E mais, conforme destacado pelo professor pernambucano, “muito das confusões no discurso das ciências sociais contemporâneas, sobretudo no Brasil, deve-se à pouca familiaridade com a filosofia do conhecimento”¹⁰.

Nesse aspecto, entendemos que a teoria do direito ou as teorias do direito, como métodos ou ferramentas metodológicas, devem estar alinhadas com determinado paradigma filosófico ou paradigmas (no plural, pois, como será demonstrado a seguir, nem sempre o discurso toma apenas uma corrente filosófica como base).

Não é raro que o discurso jurídico esteja recheado (utilizando uma linguagem figurada) de teorias do direito, lastreadas com paradigmas filosóficos completamente distintos. Isso, por vezes, dificulta a comunicação e prejudica a qualidade da articulação proposta pelo emissor.

Não pregamos uma espécie de monismo filosófico. Até porque qualquer delimitação de correntes filosóficas, extraídas dos livros de história, constitui modelos que nem sempre resistem a um estudo mais aprofundado.

Esperamos, porém, que, enxergando suas limitações sobre o conhecimento filosófico existente, o jurista tente demarcar ou alinhar os contornos do seu discurso com o paradigma escolhido¹¹. Daí o nosso esforço de tentar demarcar, ainda que perfunctoriamente, alguns paradigmas filosóficos que, por vezes, estão por trás de algumas teorias do direito.

Antes, gostaríamos de demarcar a diferença entre *gnoseologia* e a *epistemologia*. “A gnoseologia cuida, em suma, de investigar esse tipo de relacionamento bem peculiar que

⁹ ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência (em contraposição à ontologia de Nicolai Hartmann)**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.11.

¹⁰ ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência (em contraposição à ontologia de Nicolai Hartmann)**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.11.

¹¹ Sobre as limitações do ser humano na busca de um conhecimento pleno: Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.5. “Em sùmula estreita, tratemos das ciências com os recursos que Deus nos deu, recursos limitados, limitadíssimos até, lutando para o desenvolvimento e o progresso desse ‘talento’ a que alude o Novo Testamento, com a convicção de que quanto mais fizermos prosperar o feixe de predicados que nos fora conferido, estaremos em condições de aprimorar o conhecimento técnico-científico, produzindo bens culturais mais próximos dos valores absolutos da fé religiosa”.

o ser humano estabelece com o mundo e chama de conhecimento”¹². Por sua vez, a epistemologia, elemento integrante da teoria do conhecimento, seria “a teoria do conhecimento que hoje chamar-se-ia científico, um tipo especial de conhecimento, que se pretende verdadeiro, racional, sistematizável, transmissível, etc.”¹³

1.2. Ontologias *versus* retórica: uma questão gnoseológica

O embate entre a ontologia e a retórica não é novo e está longe do consenso entre os filósofos e outros participantes da comunidade do saber. Encontramos com uma certa frequência a contraposição entre essas formas de pensar (ontológica *versus* retórica), geralmente, explicada a partir da análise do modelo clássico. A questão hodiernamente é permeada por inúmeras variáveis. É possível verificar, por exemplo, modelos ontológicos pautados na verdade como consenso e/ou construída pela linguagem. A retórica também se sofisticou, conforme pode ser observado em estudos de autores da chamada retórica analítica.

Por isso, não pretendemos estabelecer uma abordagem aprofundada dos movimentos (ontológico *versus* retórico) com enfrentamento de todos ou principais autores, mas apenas situar o leitor sobre a nossa concepção do mundo e da forma de construção do conhecimento. Daí porque tomamos para a exposição dessa visão perfunctória trabalhos de autores como João Maurício Adeodato e outros citados ao longo do texto, sem o objetivo, advirta-se, realizar juízo definitivo sobre o tema.

“Historicamente, pode-se dizer que a filosofia ocidental – grega, latina, europeia – começa ontológica com os pré-socráticos, adquire uma nova dimensão mais axiológica (ética) a partir de Sócrates e dos sofistas e torna-se progressivamente mais gnosiológica”¹⁴.

No entanto, na teoria do conhecimento há uma questão central que sempre esteve latente e ainda constitui o pano de fundo de todas as teorias construídas na filosofia ocidental. É a relação do ser humano com os dados brutos do mundo. De um lado, aqueles que “partem do postulado de que a linguagem humana constitui um meio para expressar uma realidade

¹² ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência (em contraposição à ontologia de Nicolai Hartmann)**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.1.

¹³ ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência (em contraposição à ontologia de Nicolai Hartmann)**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.1.

¹⁴ ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência (em contraposição à ontologia de Nicolai Hartmann)**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.135.

objetiva, coisas (res) e termos equivalentes”, e, do outro lado, grupos que trabalham com o postulado da “autonomia do discurso: a linguagem não tem outro fundamento além de si mesma, não há elementos externos a ela (fatos, objetos, coisas, relações)”¹⁵. Os adeptos do primeiro grupo estão situados nas correntes filosóficas denominadas ontológicas, enquanto os do segundo encontram-se na filosofia retórica.

Em suma, “a verdade é o objeto da filosofia essencialista; o consenso é o objeto da filosofia retórica. No entanto, o consenso significativo é também retórico, não necessariamente fruto de um acordo real sobre tal ou qual critério de solução de conflitos, podendo assumir os mais diversos aspectos, inclusive o de ser apenas presumido, ou reduzir-se a uma neutralização ou institucionalização do dissenso e suas possibilidades”¹⁶.

Importante destacar que a “retórica é filosofia, opõe-se a um tipo de filosofia, a filosofia ontológica, mas não se opõe da filosofia como um todo”¹⁷. Até porque a filosofia retórica trabalha com outra forma de conhecimento e não ausência dele. A grande diferença entre essas correntes é justamente a questão da verdade ou possibilidade de ter acesso a um conhecimento pleno¹⁸.

Destaca-se que a “retórica – como filosofia linguística – funda-se em três pilares: o historicismo, o humanismo e o ceticismo”. O primeiro (historicismo) “confere à realidade a qualidade do imponderável, pois, à medida que a história não é regida pelo princípio da causalidade, não há como prever seu estágio seguinte, já que muitas são as variáveis que incidem sobre ela”. O segundo pilar (ceticismo) relaciona-se com o primeiro, uma vez que “diante de tamanha mutabilidade não há como esperar conhecer algo de forma definitiva.

¹⁵ ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência (em contraposição à ontologia de Nicolai Hartmann)**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.237.

¹⁶ ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência (em contraposição à ontologia de Nicolai Hartmann)**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.247.

¹⁷ ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011.p. 2.

¹⁸ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011.pp. 31-61. No mesmo sentido: AGUIAR, Tatiana. **Os planos linguísticos que formam o direito sob a ótica comparativa do constructivismo lógico-semântico e da retórica realista**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.119. “(...) a Retórica Realista não aceita ser apartada da filosofia. Embora muitos entendam que a razão de existir da Filosofia é a busca da verdade, a escola aqui apresentada, definitivamente, nega a existência de uma verdade absoluta, por conseguinte rejeita a ideia de que a Retórica sempre esteve a serviço da Filosofia, logo, abaixo desta. Ainda assim, considera que a ausência desse traço não lhe retira a natureza filosófica. Adeodato defende que reduzir aquela a tal fim é ignorar a sua importância para a humanidade. Sendo assim, a Retórica, aqui falada como escola filosófica, se opõe, diametralmente, à filosofia ontológica. Essa oposição revisita a dialética estabelecida por Parmênides e Heráclito, dentre os quais Adeodato se afilia a este último, à medida que acredita que a mutabilidade é uma qualidade inerente à realidade. Tudo é transitório e circunstancial, ao contrário do que defendia Parmênides, defensor da eterna imutabilidade do conhecimento”.

Como diz Nietzsche: definível apenas aquilo que não tem história”. O terceiro pilar (humanismo) decorre do fato de os seres humanos estarem imersos nos processos comunicativos dotados de intersubjetividade, de modo que, “de tempos em tempos esses mesmos seres se transformam e se reescrevem, influenciados pelos atos comunicativos de que participam, já que é na intersubjetividade que o sujeito se forma”¹⁹.

Ao longo do tempo, a ontologia vem assumindo outros contornos, sobretudo com o florescimento da filosofia da linguagem, afastando-se cada vez mais de seu *essencialismo* originário, indo em direção a uma ontologia provisória ou compreensiva.

Em Heidegger, por exemplo, a ontologia é tratada “num sentido diferente da tradição, porque aqui é tematizado o que a tradição sempre esquece: o sentido do ser. Só que o filósofo hermenêutico se orienta na compreensão. Sempre se compreende a partir de uma situação hermenêutica. O que se compreende o que é dado na tradição, o que tem o caráter de acontecimento, de dádiva. Em outras palavras: no lugar da teoria absoluta que diz para sempre o que é o ser, emerge, agora, uma teoria provisória que explica o sentido do ser desde a situação. Nunca se pode dizer definitivamente o que o ser é”²⁰.

A questão exposta possui um grande grau de reflexividade na ciência e, a partir do crescimento e difusão dos textos da escola denominada retórica analítica²¹, vem sendo profundamente debatida no âmbito das ciências sociais.

Aliás, conforme ressaltado por João Maurício Adeodato, “a oposição sobre a referência objetiva (plenitude) ou autorreferência discursiva (carência) do ser humano, que pode ser um ponto de partida antropológico da filosofia, é tão antiga quanto a própria filosofia; ela se apresenta como uma discussão teórica, gnoseológica, mas sua projeção prática (moral, jurídica, política) é, em certo sentido, mais relevante. Daí a permanência histórica de ambas as tendências”²².

¹⁹ AGUIAR, Tatiana. **Os planos linguísticos que formam o direito sob a ótica comparativa do constructivismo lógico-semântico e da retórica realista**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. pp.121-122. “O ceticismo pirrônico funda-se em dois conceitos básicos: a *isostenia*, que consiste na tentativa de afastamento de qualquer juízo definitivo, a partir do reconhecimento da igualdade de força dos argumentos; e a *ataraxia*, por meio da qual se reconhece que o acaso e as perturbações fazem parte da vida e que é possível seguir em frente mesmo sem termos o controle sobre eles”.

²⁰ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 2ª ed. São Paulo: Edições Loyola, 2001. Nota 24. p.208. Cf. HEIDGGER, Martin. **Ser e tempo**. 5ª edição. São Paulo: Editora Vozes, 2006.

²¹ BALLWEG, Ottmar. **Retórica analítica e direito**. Tradução: João Maurício Adeodato. *Revista Brasileira de Filosofia*. Vol. XXXIX, fascículo 163. São Paulo: IBF, 1991.

²² ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011.p. 261.

No direito, o debate parece-nos cada dia mais atual, sobretudo quando tomamos como dado de entrada uma sociedade complexa, na qual o regramento das condutas intersubjetivas “se formaliza em procedimentos autorreferentes: justa (correta, eticamente verdadeira), não sendo mais esta ou aquela escolha ética, mas sim o que quer que uma autoridade competente e um rito adequado decidam, de acordo com as regras fixadas pelo próprio direito positivo”²³.

Assim, ainda que superficial, a exposição dessas tendências será de grande valia para que possamos demonstrar mais adiante que as teorias desenvolvidas no seio da chamada filosofia de linguagem, inaugurada por um “giro linguístico”, permanecem permeadas por essa discussão.

1.3. A filosofia da linguagem e suas contribuições para o direito

Encontramos, como forma didática de exposição, a demarcação da história do pensamento humano em fases. Do início da história da filosofia até o pensamento de Immanuel Kant, costuma-se denominar a fase da *filosofia do ser*. Entre Kant e Wittgenstein, teríamos a *filosofia da consciência* e, a partir de Wittgenstein, ingressaríamos na fase da *filosofia da linguagem*, inaugurada pelo “giro linguístico”²⁴.

Em linhas gerais, “falar de um ‘giro linguístico’ em filosofia significa, aqui, que a linguagem deixa de ser um meio, algo que estaria entre o eu e a realidade, e se converteria em um léxico capaz de criar tanto o eu como a realidade”²⁵. Daí a marcante proposição de Wittgenstein: “Os limites de minha linguagem denotam os limites de meu mundo”²⁶.

A prevalência da linguagem nesta nova fase, no entanto, não significa que a linguagem não era observada anteriormente pela filosofia. Manfredo Araújo de Oliveira, no seu *Reviravolta Linguístico-pragmática*, relata fases históricas da linguagem como:

²³ ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011.p. 61.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Prefácio do livro**: MENDES, Sônia Maria Broglia. A validade jurídica e o giro linguístico. São Paulo: Noeses, 2007. p. XI. CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Realidade, conhecimento e método científico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. pp.17-82. STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(em) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. pp. 137-154.

²⁵ SCAVINO, Dardo. **A filosofia atual: pensar sem certezas**. Tradução: Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2014. p. XII.

²⁶ WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1961. p.111.

semântica tradicional, reviravolta pragmática e reviravolta hermenêutica da ontologia. Porém, o relato histórico apresentado pelo professor cearense já toma por base algumas conquistas teóricas desenvolvidas a partir da semiologia e semiótica²⁷.

Na verdade, alguns modelos teóricos, com bastante influência no direito atual, não estão propriamente situados na fase da filosofia da linguagem, mas são os seus antecessores, como, por exemplo, a semiologia e a semiótica. Por outro lado, dentro da fase da *filosofia da linguagem*, encontramos duas escolas com influências profundas na teoria do direito atual, a saber: neopositivismo lógico e filosofia da linguagem ordinária.

Dada a importância dessas correntes, vamos abrir um parêntese para discorrer os aspectos relevantes de cada uma para a nossa discussão e, aí, retornaremos a um ponto central da questão filosófica aqui demarcada.

A semiologia surge na Europa por intermédio de Ferdinand de Saussure, sob a pretensão de construir uma teoria geral dos signos com um certo grau de universalidade. “Seria um estudo destinado à determinação das categorias fundantes e às regras metodológicas pertinentes à constituição de uma ciência dos signos em sentido estrito”²⁸.

Aqui, a língua é considerada uma relação entre os signos, na sua unidade bifásica de significante e significado. “Dessa forma, o acontecer sígnico do direito teria duas fases: o ato e a sua significação (dada pela norma). Ambos, em seu conjunto, seriam os momentos constituintes da fala jurídica, reconhecidos no interior do conjunto sistemático das normas jurídicas integrantes do objeto da ciência do direito (a língua normativa como um ato de conhecimento)”²⁹.

A semiótica, desenvolvida por Charles Sanders Peirce nos Estados Unidos, foi originalmente apresentada como uma teoria geral dos signos, preocupada em ressaltar a função lógica do signo. Ela “deveria abranger um cálculo lógico, o conjunto dos sistemas significantes. Ao contrário de Saussure, preocupado com o tratamento científico das

²⁷ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 2ª ed. São Paulo: Edições Loyola, 2001. pp.17-350.

²⁸ WARAT, Luís Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2ª edição. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995. p.11. STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(em) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. pp. 126-129.

²⁹ WARAT, Luís Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2ª edição. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995. p.24.

linguagens naturais, as obsessões de Pierce estariam direcionadas para as práticas linguísticas da ciência”³⁰.

No entanto, foi com Charles Morris que houve a “segmentação do processo semiótico ou da semiose (ação ou efeito gerado pelos signos) em três aspectos ou dimensões que podem ser abstraídos para o propósito de ser estudado separadamente, e a denominação dos planos de investigação em ‘sintático’, ‘semântico’ e ‘pragmático’”³¹.

A *sintaxe* ou sintática tem por objeto a coordenação e subordinação (relação formal) dos signos entre si, assim como “as regras de combinação que permitem a construção correta de estruturas sígnicas mais complexas”³². A semântica procura estudar “as relações entre os signos e os objetos aos quais eles são aplicáveis”³³, e a pragmática seria a “relação dos signos com os intérpretes”³⁴, isto é, a relação da linguagem com os seus usuários e a sua influência na construção da significação.

Com Pierce, “começa a se delinear um projeto semiótico muito mais preocupado com a correção lógica e sucessivas retificações das sistematizações dos diferentes discursos da ciência do que com o aperfeiçoamento da própria ciência dos signos. Nesse ponto, estamos diante de outra coincidência do pensamento de Pierce e o Círculo de Viena, que adjudica à semiótica uma função exclusivamente dependente das linguagens da ciência”³⁵.

O Círculo de Viena foi o movimento criado por um grupo de filósofos e cientistas de diversas áreas do conhecimento com escopo de discutir aspectos da produção do conhecimento científico. Esse movimento deu início ao que, posteriormente, ficou

³⁰ WARAT, Luís Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2ª edição. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995. p.14.

³¹ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011. p.165.

³² ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011. p.167.

³³ MORRIS, Charles. **Fundamentos da teoria dos signos**. In: Problemas e métodos de semiologia. J.J. Nattiez (Coord.). Lisboa: Edições 70, 1966. p.37. Para mais explicações sobre o movimento: Cf. PAULINO, Maria Ângela Lopes. FAVACHO, Fernando Gomes. **A pragmática no constructivismo lógico-semântico e a sua importância para o estudo do direito**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.227. “Em proximidade com as lições de Charles Morris, os planos semióticos de investigação são três: (i) o *plano sintático*, no qual são estudadas as regras, mediante as quais se estabelecem os vínculos entre os signos quando organizados em um discurso, ou seja, estudam-se as relações dos signos entre si, seja a relação entre palavras em uma frase, seja a relação entre frases do discurso (análise estrutural da linguagem); (ii) o *plano semântico*, em que é analisada a relação dos signos com a realidade a que ele se refere (suporte físico e significado), ou seja, se volta com o significado das palavras e frases em um discurso (análise conceitual da linguagem); e, por fim, (iii) o *plano pragmático*, no qual são examinadas as relações dos signos com os usos da linguagem, ou seja, como os signos são utilizados nas relações comunicacionais, estabelecidas entre o emissor e o destinatário da mensagem”..

³⁴ MORRIS, Charles. **Fundamentos da teoria dos signos**. In: Problemas e métodos de semiologia. J.J. Nattiez (Coord.). Lisboa: Edições 70, 1966. p.38.

³⁵ WARAT, Luís Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2ª edição. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995. p.14.

conhecido como neopositivismo lógico, positivismo lógico ou filosofia analítica. Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho traz uma interessante síntese acerca do movimento:

A forte preocupação com os princípios básicos do saber científico ainda não é suficiente para caracterizar a índole desse movimento filosófico. De fato, tal tendência epistemológica revela uma redução do campo filosófico, uma vez que a Filosofia da Ciência não se esgota com as especulações a propósito do quadro de possibilidades e das avaliações atinentes à Epistemologia. Vai mais além. Os neopositivistas lógicos reduziram também a Epistemologia à Semiótica, compreendida esta como teoria geral dos signos, abrangendo todo e qualquer sistema de comunicação, desde os mais singelos e primitivos até os sistemas linguísticos dos idiomas naturais e das linguagens formalizadoras das Ciências. Agora, se levarmos em conta as duas mencionadas reduções (da Filosofia à Epistemologia e desta à Semiótica), poderemos entender a importância essencial que os adeptos do movimento atribuem à linguagem como instrumento por excelência do saber científico. E, mais ainda, como a própria linguagem vai servir de modelo de controle dos conhecimentos por ela produzidos. Chegam, por isso, às proposições afirmativas como esta: compor um discurso científico é verter em linguagem rigorosa os dados do mundo, de tal sorte que ali onde não houver precisão linguística não poderá haver Ciência.³⁶

Dentre seus membros mais importantes, destacamos: Moriz Schlick, Rudolf Carnap, Hans Hahn, Otto Neurath, David Hume e Gottlob Frege. Há relatos de que Hans Kelsen chegou a participar de alguns encontros. Todavia, independentemente da sua participação efetiva, sua teoria foi muito influenciada pelos paradigmas criados pela filosofia analítica³⁷.

Nessa linha, o neopositivismo lógico tinha uma preocupação com o rigor discursivo da linguagem científica. A discussão da linguagem e seus aspectos semióticos sempre estiveram direcionados para a construção de um sistema linguístico próprio das ciências, no qual as contradições e problemas da linguagem natural seriam eliminados³⁸.

Encontramos, nesse seio, grandes instrumentos teóricos que até os dias atuais figuram como a distinção de linguagem-objeto e metalinguagem, desenvolvida por Rudolf Carnap no seu *Sintaxe lógica da linguagem*³⁹. Trata-se do objeto de reflexão da própria linguagem, noção que até os dias atuais possui plena aplicação na teoria do direito,

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p.21.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. pp.20-24. CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Realidade, conhecimento e método científico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. pp.67-69.

³⁸ WARAT, Luís Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2ª edição. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995. pp.37-62.

³⁹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 2ª ed. São Paulo: Edições Loyola, 2001. pp.74-75.

notadamente quando observamos o discurso da ciência jurídica (metalinguagem) em sobreposição ao sistema do direito positivo (linguagem-objeto).

No entanto, também foi nessa fase que várias teorias sobre a verdade foram desenvolvidas, sobretudo baseadas em uma noção comum que requeria uma correspondência semântica entre os enunciados e a coisa referida, que poderia ocorrer por meio da comprovação empírica do discurso científico.

Nesse mesmo período, a pragmática também não foi objeto de construções mais aprofundadas ou até mesmo excluídas do âmbito de investigação. A explicação talvez resida no fato de que, ao afastar a linguagem natural da problemática da linguagem científica, o neopositivismo lógico acabou afastando, igualmente, a pragmática, pois o rigor científico da linguagem deveria estar demarcado pela densidade sintática do discurso, ou seja, a sua articulação harmônica com o seu sistema de referência e sua correspondência semântica com o objeto referido, testada empiricamente. Quando positiva, assumia o caráter de verdade científica.

A primeira reação ao rigor linguístico do positivismo lógico, curiosamente, é atribuída a um autor que, de certa forma, também contribuiu para o seu desenvolvimento. Wittgenstein, em sua segunda fase, “passa a acreditar que a linguagem natural é correta e que as dificuldades de origem linguística surgem porque os filósofos a reconstituem deficientemente”⁴⁰. Assim, a tarefa da linguística deveria se deslocar para a descrição e o esclarecimento do uso da linguagem natural ou ordinária.

Essa reação, apesar de ser considerada uma escola ou uma única corrente, ficou conhecida como Filosofia da Linguagem Ordinária. Assim sendo, “uma diferença substancial entre a Filosofia da Linguagem Ordinária e o Positivismo Lógico estaria, dessa maneira, no nível de análise privilegiado: pragmático, para os primeiros, e sintático e semântico, para os segundos”⁴¹.

Uma grande contribuição de Wittgenstein, na segunda fase⁴², foi a teoria dos jogos de linguagem. Essa teoria “entende a linguagem como um instrumento que pode ser usado em diversas atividades, quais sejam, dar ordens, fazer promessas, contar mentiras,

⁴⁰ WARAT, Luís Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2ª edição. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995. p.63.

⁴¹ WARAT, Luís Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2ª edição. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995. p.64.

⁴² Atribui-se ao autor duas fases do seu pensamento. A primeira seria marcada pelo *Tractatus Logico-Philosophicus* e a segunda pela obra *Investigações Filosóficas*.

rezar, discursar e muitas outras mais. Para Wittgenstein, nem a linguagem nem os jogos têm limites ou fronteiras precisas, assim como não existe um único traço comum a todos que possibilitem defini-los”⁴³.

Desse modo, “a linguagem é sempre utilizada no meio social, e cada atividade se utiliza de uma linguagem comum, por exemplo, a linguagem escolar, a linguagem jurídica, a linguagem artística”⁴⁴. Isto é, a comunicação depende dos seus usuários, e eles estão sujeitos a determinados sistemas de referências (autônomos, que podem se relacionar com outros) sem os quais a comunicação não fluiria adequadamente.

De certo modo, a teoria resgatou a velha discussão da ontologia clássica e a retórica, pois as regras do jogo são formadas por convenções lastreadas com cada sistema de referência e regras estruturais. Nesse sentido, é possível aceitar uma “verdade” que não esteja no contexto do sistema de referência proposto para comunicação? Essa verdade é ontológica ou construída por meio de acordos intersubjetivos?

Dardo Scavino, ao tratar da teoria dos jogos na linguagem científica e as formas de aceitação (ou melhor: construção de um acordo intersubjetivo) de uma teoria, faz a seguinte ponderação:

Pois bem, essa aceitação pode adquirir duas formas. Em primeiro lugar, o destinador emite um enunciado novo, mas respeita os princípios – as regras – de um sistema científico instituído, ou seja, aceitado pelos destinatários. Nesse caso, o destinador deverá demonstrar aos demais que seu enunciado é perfeitamente coerente com o sistema adotado pela “comunidade científica”. Para continuar com a analogia de Wittgenstein, esse enunciado é uma jogada que a ninguém havia ocorrido, mas não transgride as regras do jogo instituídas (“*Ah!, ninguém disse que essa jogada não valia...*”). E é isso que o cientista deverá provar. Muito diferente é o caso de um cientista que cria novas regras de jogo e consegue fazer com que seus destinatários da “comunidade científica” as aceitem: então se produz uma “revolução científica” no sentido de Thomas Kuhn (“*Proponho-lhes que mudemos as regras do jogo...*”)⁴⁵.

Na comunicação jurídica, é inegável a existências das convenções linguísticas científicas (metodológicas) e os limites discursivos imposto pelo sistema normativo e seu caráter prescritivo. Esse é um fenômeno que também pode ser compreendido à luz da teoria dos jogos de linguagem.

⁴³ MENDES, Sônia Maria Broglia. **A validade jurídica e o giro linguístico**. São Paulo: Noeses, 2007. pp.61-62

⁴⁴ MENDES, Sônia Maria Broglia. **A validade jurídica e o giro linguístico**. São Paulo: Noeses, 2007. p.62.

⁴⁵ SCAVINO, Dardo. **A filosofia atual: pensar sem certezas**. Tradução: Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2014. p. 45.

Cabe a advertência de Paulo de Barros Carvalho sobre os tipos de linguagem e a inexistência de um modelo puro (*linguagem quimicamente pura*). Apenas com uma minuciosa investigação é que o intérprete poderá enxergar uma preponderância de um tipo de linguagem na abordagem textual, dada a relação entre essas formas de expressão. “Essas injunções provocam uma interpenetração intensa nos padrões de linguagem, de tal modo que se torna difícil, muitas vezes, o correspondente alojamento nas referidas categorias. Acrescente-se, em cada uma dessas faixas, as circunstâncias de que tais metalinguagens observam, constantemente, as de nível inferior, testando os efeitos de suas teorias, seus procedimentos e tudo o mais por elas recomendado às linguagens que serviram de objeto”⁴⁶.

O importante é que o modelo teórico, qualquer que seja, esteja pautado em um determinado sistema de referência, assim entendido como “as condições informam o conhecimento sobre algo”. Isso porque “toda a compreensão do mundo pressupõe um modelo, um ponto de partida, que fundamenta e atribui credibilidade ao conteúdo conhecido. Esse modelo consiste num conjunto de premissas que acaba por determinar aquilo que se conhece”. Por isso, não podemos conceber uma estrutura cognitiva sem a presença de um sistema de referência, “pois o ato de conhecer se estabelece por meio de relações associativas, condicionadas pelo horizonte cultural do sujeito cognoscente e determinadas pelas coordenadas de tempo e espaço em que são processadas”⁴⁷.

Em suma, não é possível atingir o conhecimento adotando-se uma postura cognitiva desprovida de um sistema de referência, “visto que o indivíduo se encontra

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. pp.1-2. “A qualidade de um texto como filosófico, científico, técnico, artístico ou de linguagem ordinária, rege-se pela dominância apurada pelos princípios inerentes à coesão e à consistência. Associa-se a primeira às ideias de aglutinação, de concentração, de conexão entre os termos e argumentos, ao passo que a segunda nos conduz ao grau de sustentação que o agrupamento oferece ao tecido discursivo como um todo. Assim, só uma verificação atenta poderá dar elementos para considerarmos o texto de caráter técnico, como o direito positivo, ou de feição filosófica, ou, ainda de nível científico, como pretende ser boa parte da dogmática da linguagem técnica, filosófica ou científica, pontuadas por marcadores de conectividade com as mencionadas formas de comunicação, tecendo cadeias de referência e progressões temáticas que confirmem esses modos de qualificação textual. Além do mais, essas linguagens mantêm entre si um estreito intercâmbio, pois, na medida em que o técnico depara com problemas que digam respeito ao funcionamento das mensagens produzidas, socorre-se do paradigma científico para resolvê-los. Da mesma forma, o cientista vai buscar na filosofia a possível solução para questões que se relacionem com a dinâmica de aplicação de suas teorias”.

⁴⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Realidade, conhecimento e método científico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. pp.40-41/45. “Nas palavras de Hawking, ‘de acordo com o realismo dependente do modelo, nossos cérebros interpretam as informações vindas de nossos órgãos sensoriais construindo um modelo do mundo exterior. Formamos conceitos mentais de nossa casa, das árvores, de outras pessoas, da eletricidade que sai das tomadas, dos átomos, das moléculas e de outros universos. Esses conceitos mentais constituem a única realidade que conhecemos. Não há realidade independente do modelo. Daí decorre que um modelo bem construído cria a sua própria realidade”.

submerso em um contexto linguístico, o qual, carregando as condições da cultura associadas às vivências do exegeta num dado tempo e lugar, orienta a compreensão do objeto experimental”⁴⁸.

Apresentada a síntese de alguns temas da filosofia analítica e da filosofia da linguagem e o modo de visualizar a teoria do conhecimento humano, é chegada a hora de pontuar como esses paradigmas ou construções da teoria do conhecimento e da filosofia impactam na produção da teoria do direito e, por isso, não pode ser prescindível na análise de determinada construção teórica.

1.4. Os paradigmas filosóficos e sua influência na teoria do direito

Percebemos, ao longo do tempo, que essas discussões da filosofia estão, conscientemente ou não, na base de algumas divergências na teoria geral do direito. A escola da filosofia analítica, por exemplo, tem uma importante função na constituição do positivismo jurídico desenvolvido por Hans Kelsen, que, até os dias atuais, se apresenta como consistente teoria para o estudo da norma jurídica.

A semiótica e as contribuições do giro linguístico também vêm impactando a construção no estudo do direito, sobretudo no estudo da pragmática jurídica como método de trabalho para exame do discurso científico.

Noutro giro, a chamada reviravolta hermenêutica da ontologia tem servido de base metodológica para as teorias de argumentação jurídica debatidas na modernidade, sobretudo com base na influência de teóricos como Heidegger e Gadamer⁴⁹.

Por outro lado, também encontramos nas teorias do direito o velho debate do essencialíssimo (ontologia clássica) e a filosofia retórica, aspecto que se mostra bastante

⁴⁸ PAULINO, Maria Ângela Lopes. FAVACHO, Fernando Gomes. **A pragmática no constructivismo lógico-semântico e a sua importância para o estudo do direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. pp. 218-219. “(...) se os objetos são criados linguisticamente, a verdade passa a ser um consenso sobre específico objeto, resultante de um acordo firmado entre os indivíduos de uma comunidade linguística. Para fins de aferição da verdade nos moldes dessa teoria, adota-se o critério da consonância do enunciado com certo sistema de referência. Logo, compreendida a verdade como um modo de interpretar um objeto, é um desacerto falar em verdades absolutas, variando seu conteúdo segundo os horizontes culturais daquele que fala em nome da verdade, em determinada circunstância espaço-temporal”.

⁴⁹ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(em) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. pp. 168-204.

latente nas teorias clássicas do direito e, de certo modo, continua a influenciar o pensamento jurídico nacional.

Note-se que o debate (essencialismo *versus* retórica) convive até mesmo nas teorias desenvolvidas com base na filosofia da linguagem, não sendo um privilégio das doutrinas clássicas. Tal fato influencia diretamente temas como: verdade jurídica, teoria das provas, hermenêutica jurídica, existência de sentido único para as normas jurídicas e incidência jurídica, entre outros temas.

Aqui, o objetivo não é apontar qual corrente filosófica está correta ou se é possível a combinação de vários paradigmas (não contraditórios, por certo) para a construção de uma metodologia jurídica, mas demonstrar que a produção do conhecimento jurídico ou aceitação de determinado postulado da teoria do direito não pode estar desvinculado de um exame da sua base filosófica.

Caso contrário, teríamos um pensamento jurídico construído por meio de uma “colcha de retalhos”, com tese muitas vezes contraditórias, dificultando a comunicação jurídica e prejudicando a coerência do discurso ou método de trabalho apresentado. Seria, utilizando a figura de linguagem da teoria dos jogos de linguagem de Wittgenstein, como se cada autor mudasse a “regra do jogo” a depender do assunto referido.

Deve ser salientado que “não há como abrir mão da uniformidade na apreciação do objeto, bem como na rigorosa demarcação do campo sobre o qual haverá de incidir a proposta cognoscitiva”⁵⁰. O conhecimento deve estar pautado em um sistema de referência, pois somente nele os objetos adquirem significado, ou seja, trata-se de uma condição para que haja o conhecimento.

Some-se a tudo isso a pouca aderência, por parte da doutrina nacional, dos modelos filosóficos obtidos após o giro linguístico. Como bem observou Lenio Luiz Streck, “a mudança de paradigma (da filosofia da consciência para a filosofia da linguagem) *não*

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p.6. Em igual sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios**. São Paulo: Noeses, 2019. pp.15-16. “A presença do cuidado metodológico como necessidade premente no desenvolvimento de trabalhos de cunho científico não é frequente nas obras brasileiras sobre Direito Tributário. Situação que enforma um ramo jurídico quase que totalmente divorciado das suas origens, implica dizer, da Teoria Geral do Direito. (...) Fazer metodologia, consoante a lição de Carnelutti, é debruçar-se o cientista sobre a sua própria ciência, numa tentativa de captar o relacionamento lógico de suas categorias fundamentais e, logo em seguida, aplicá-lo no desenvolvimento dos seus estudos”.

teve a devida adesão no campo da filosofia jurídica e da hermenêutica no cotidiano das práticas judiciais e doutrinárias brasileiras”⁵¹.

A advertência é pertinente na medida em que pretendemos demonstrar, em linhas a seguir, o método escolhido para o desenvolvimento do presente trabalho, os paradigmas filosóficos que o orientam e alguns impactos dessa escolha em algumas categorias da teoria do direito. Exemplo disso é a distinção de conceitos lógico-jurídicos e jurídico-positivos, que carece de uma reformulação, ao menos para quem trabalha com os postulados da filosofia da linguagem e se aproxima da filosofia retórica e hermenêutica filosófica.

2. NOSSO MÉTODO DE TRABALHO: O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

2.1. A importância do método

Se tem um método quando se segue um certo caminho para alcançar determinado fim proposto de antemão como tal, entre os objetivos possíveis, na linguagem científica, o conhecimento é o fim almejado. Ele se contrapõe a uma postura aleatória (sorte ou azar), pois, antes de tudo, aflora como uma ordem manifestada por um conjunto de regras que direciona a conduta do pesquisador na busca pelo conhecimento. Na filosofia clássica, o sentido era justamente o caminho para a busca do saber⁵².

O termo método na filosofia possui dois significados básicos: (i) “qualquer pesquisa ou orientação de pesquisa; (ii) uma técnica particular de pesquisa. No primeiro significado, não se distingue de ‘investigação’ ou ‘doutrina’. O segundo significado é mais restrito e indica um procedimento de investigação organizado, repetível e autocorrigível que garante a obtenção de resultados válidos”⁵³.

Em geral, por trás de qualquer modelo teórico está o desejo de conhecer o objeto teorizado, cujo caminho é traçado pelo método escolhido pelo pesquisador para tal

⁵¹ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(em) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. pp. 47-48.

⁵² MORA, Jose Ferrater. **Diccionario de filosofia**. Tomo I. Buenos Aires: Editorial Sudamericana. p. 197.

⁵³ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução: Alberto Bossi. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p.668.

desiderato. “Quando pensamos numa teoria, o que nos vem à mente é um conjunto de informações que nos possibilita identificar e compreender certa realidade”. Utilizando a metáfora dos jogos de linguagens, podemos afirmar que “conhecer algo cientificamente, no entanto, significa jogar o jogo da linguagem científica, observando, a cada jogada, as regras que lhe são próprias”⁵⁴.

Nesse sentido, podemos definir o método como a “forma lógico-comportamental investigatória, na qual se baseia o intelecto do observador na busca dos resultados que pretende (construir as suas proposições científicas)”. Trata-se da ferramenta que permite a construção da linguagem em determinado sistema de referência científico. Metaforicamente, o método pode ser comparado com uma lente que será utilizada pelo observador para visualizar o objeto e, ao mesmo tempo, também expedir enunciados que somente poderão ser visualizados com o uso da mesma lente. Devido a isso, o investigador precisa utilizar a mesma lente, seguindo o mesmo expediente metodológico, “desde o início até o final de sua atividade cognoscitiva, para que suas proposições tenham sentido e coerência; caso contrário, põe em risco a ordenação lógico-semântica de suas ideias e a própria construção de seu objeto”⁵⁵.

Paulo de Barros Carvalho destaca a imprescindibilidade do método na linguagem científica, sentenciando: “Não haverá ciência sem um conjunto organizado de procedimentos, de técnicas, de táticas, dispostas esquematicamente, para garantir a progressão do conhecimento, tendo em vista o fim de percorrer, da maneira mais eficiente possível, o domínio sobre o objeto devidamente demarcado”. Todavia, o autor não é alheio às dificuldades inerentes à relação entre vários tipos de linguagens da produção dos atos de

⁵⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Realidade, conhecimento e método científico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p. 66/70. “Conhecer cientificamente um objeto significa reduzir as suas complexidades, mediante a depuração da linguagem natural que constitui ordinariamente. Contudo, devemos lembrar que nenhuma teoria é capaz de esgotar tais complexidades, pois há sempre algo mais a ser dito, ou por ela mesma, ou por outras teorias”. No mesmo sentido: PAULINO, Maria Angela Lopes. FAVACHO, Fernando Gomes. **A pragmática no constructivismo lógico-semântico e a sua importância para o estudo do direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p. 217. “Ao reduzir as complexidades do objeto, a partir das impressões assimiladas, o intérprete o faz com base em conceitos predeterminados, afetos à compreensão que já detêm sobre outros objetos, relacionando as significações percebidas com as outras camadas linguísticas dantes conhecidas”.

⁵⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Realidade, conhecimento e método científico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.71. Deve-se destacar, contudo, a diferença entre métodos e técnicas utilizadas pelo cientista no curso da sua atividade. “O método, no entanto, pode consubstanciar-se em diferentes técnicas. O signo ‘técnica’ é aqui entendido como o conjunto diferenciado de informações reunidas e associadas instrumentalmente para realizar operações intelectuais. Ao aproximar-se do objeto, o cientista vale-se de outras teorias e de seu conhecimento em diversos setores, aplicando tais informações para construir formalmente seu objeto e testar as suas proposições, tudo isso dentro de uma forma lógico-comportamental própria. Assim, o método e técnica não se confundem. Uma teoria pode ter um método próprio, mas valer-se de diferentes técnicas para reduzir as complexidades do seu objeto”.

fala (não existe uma linguagem pura). Assim, o “que encontramos é uma preponderância de termos, expressões, modos de progredir, estratégias de avanço e, sobretudo no caso da linguagem das ciências, o ‘ânimo desinteressado’ de quem compõe o discurso, destinado a realizar a tendência de neutralidade e a vocação de imparcialidade na produção da peça”⁵⁶.

No direito, a adoção de uma postura metodológica é alvissareira, pois o “conhecimento dogmático de um direito positivo historicamente considerado requer cuidados introdutórios indispensáveis”. Com isso, é tarefa do sujeito traçar o seu objeto de estudo e caminhar o seu “exame na conformidade de um estilo formal compatível e idôneo, que há de presidir todo o desenvolvimento do descritivo”⁵⁷.

Quando falamos do constructivismo lógico-semântico, normalmente atribuímos dois sentidos diferentes ao vocábulo. O primeiro é a designação da própria escola de pensamento ou movimento de estudiosos que compartilham as mesmas bases teóricas. O segundo sentido define o instrumento de trabalho (método), isto é, o “modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e à rigidez do pensamento; meio e processo para construção rigorosa do discurso” da ciência do direito. Na condição de método, “acolhe com entusiasmo a recomendação segundo a qual *não haverá ciência ali onde a linguagem for solta e descomprometida*”⁵⁸.

“O modelo constructivista se propõe a amarrar os termos da linguagem, consoante esquemas lógicos que deem firmeza à mensagem, pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, selecionando as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação”. Ele não possui a função/preensão de ganhar um *status* de projeto ou escola filosófica, mas sim a de método de trabalho, pautado em expedientes filosóficos, destinado à construção de discursos jurídicos⁵⁹.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.3. “Explicando por outro modo, método aparece como uma condição epistemológica para controlar as oscilações inerentes ao campo investigado. Por isso, a rigidez do caminhar científico não tolera repetições, desvios e qualquer outro modo de abandonar; ainda que provisoriamente, a marcha concebida para cobrir a região da pesquisa. A própria retórica, também imprescindível no discurso das ciências, vê-se tolhida em certos limites, para não compreender a eficácia da mensagem. O ‘chegar às causas primeiras’ e ‘atingir as consequências últimas’ há de ser constante e pensado e reiteradamente perseguido pelo agente, com esmerado rigor e atenta determinação”.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios**. São Paulo: Noeses, 2019. pp.17-18.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.7.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.7. PAULINO, Maria Ângela Lopes. FAVACHO, Fernando

Em outras palavras, sua proposta metodológica consiste em, por meio de uma “concepção epistemológica bem demarcada, a Filosofia da Linguagem, e da atribuição de sentido, amarrar, lógica e semanticamente, suas proposições, para a construção de seu objeto, que constitui uma das infinitas possibilidades de enxergá-lo”⁶⁰.

Com relação aos modelos filosóficos oriundos da filosofia da linguagem constitutivos da base teórica do método construtivista, podemos destacar, na linha de Rodrigo Dalla Pria, algumas contribuições, sem prejuízos de outras como, por exemplo, aquelas provenientes da filosofia retórica, tema tratado mais adiante. Por ora, os aparatos filosóficos de base são:

(i) a Filosofia Analítica da Linguagem (formal e ordinária), que abarca, a um só tempo, a Filosofia do Positivismo Lógico da Escola de Viena (desenvolvida a partir das obras de Bertrand Russel e do ‘primeiro’ Wittgenstein), a Teoria dos Jogos de Linguagem (oriunda do pensamento do ‘segundo’ Wittgenstein), a Teoria dos Atos de Fala (John Austin e John Searle), bem como investigações sobre Lógica Deontica (Georg von Wrighth); ii) a Hermenêutica Filosófica (desenvolvida em uma linha evolutiva iniciada pela fenomenologia iniciada por Edmund Husserl, passando pelo existencialismo de Martin Heidegger e consolidada na obra de Georg Gadamer); (iii) a Semiologia (Ferdinand de Saussure), a Semiótica (Charles Pierce) e a Linguística em geral (como as desenvolvidas, por exemplo, por Mikhail Bakhtin e José Luiz Fiorin [adicionamos Vilém Flusser])⁶¹.

Há quem também atribua ao constructivismo lógico-semântico uma função de postura filosófica, com amplitude maior do que o método de construção da ciência jurídica. Ele não seria “um sistema filosófico, porque este pressupõe uma teoria sobre o conhecimento

Gomes. **A pragmática no constructivismo lógico-semântico e a sua importância para o estudo do direito.** In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p. 225. “Com o fim de garantir a sua excelência como método sofisticado para construir a Ciência do Direito uniforme e coerente, o constructivismo lógico-semântico adota diversas técnicas metodológicas, relacionadas diretamente aos referenciais filosóficos adotados para conhecer o objeto, portanto relacionadas às Ciências Linguísticas, que nos informam como uma linguagem pode ser examinada”.

⁶⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Realidade, conhecimento e método científico.** In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.75. PAULINO, Maria Ângela Lopes. FAVACHO, Fernando Gomes. **A pragmática no constructivismo lógico-semântico e a sua importância para o estudo do direito.** In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p. 224. “O constructivismo, como o próprio nome denota, implica ‘construir’. Sustentadas numa óptica antropológica e na filosofia da linguagem, as teorias construtivistas defendem o sujeito mediando a configuração do objeto cognoscente, de tal sorte que a realidade, composta a partir do substrato físico-material, depende da interferência humana na sua conformação”.

⁶¹ PRIA, Rodrigo Dalla. **Sobre os fundamentos jurídico-filosóficos do constructivismo lógico-semântico: o positivismo construtivista.** In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 543.

e o comportamento humano”, envolvendo diversos aspectos. “Não é apenas um método, porque este constitui uma técnica particular de pesquisa”⁶².

Nesse sentido mais amplo, segundo Bianor Arruda Bezerra Neto, o modelo constructivista, “à medida que se desenvolveu, tornou-se, ele próprio, um sistema de referência para elaboração de teoria do direito, de uma filosofia do direito, de uma teoria hermenêutica e, até mesmo, de técnica argumentativa, como a Regra-Matriz de Incidência Tributária”⁶³.

Pensamos, contudo, que o modelo constructivista deve ser enquadrado como um método de trabalho para construção do conhecimento científico jurídico, apoiando-se em importante aporte filosófico e recursos oriundos da teoria da linguagem.

2.2. Origem e desenvolvimento

Costuma-se atribuir à escola, ainda jovem para os padrões da ciência do direito, três fases ou cortes históricos. A primeira (1973-1985) é considerada a época de formação. Nas análises iniciais, a preocupação era o estudo de uma teoria da norma jurídica lastreada em paradigmas filosóficos. No Direito Tributário, essa preocupação passou a ser latente, devido aos estudos iniciados por Geraldo Ataliba, Alfredo Becker, José Souto Maior Borges e o Grupo de Estudos do IBET⁶⁴.

No tocante ao Grupo do IBET, liderado pelo professor Paulo de Barros Carvalho, destaca-se a inserção dos paradigmas filosóficos promovidos pelo “giro-linguístico”, escola fundante do chamado positivismo (ou neopositivismo) lógico. Ela preconiza que a compreensão do mundo ocorre por meio da linguagem, no estudo da linguagem jurídico-normativa, especialmente as categorias lógico-semânticas do texto jurídico⁶⁵.

⁶² BEZERRA NETO, Bianor Arruda. **Construção e justificação da decisão judicial: roteiro e contribuições do constructivismo lógico-semântico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.366.

⁶³ BEZERRA NETO, Bianor Arruda. **O que define um julgamento e quais os limites de um juiz?** São Paulo: Noeses, 2018. p. 107.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. Primeira Parte, Capítulo I.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. Primeira Parte, Capítulo I.

“O modelo que foi nascendo jamais chamou para si a primazia de instrumento exclusivo para ensejar a aproximação do dado jurídico. Pelo contrário, alimenta a convicção de que muitos são os sistemas de referência por meio dos quais o objeto do direito pode ser examinado”⁶⁶.

Na fase de consolidação (1985-1997), buscou-se categorizar qual o padrão, ou seja, os pontos comuns inerentes a essa postura metodológica e sua aplicação no direito, em especial no Direito Tributário, dada a prevalência do método na escola do IBET. Daí surgiram recursos metodológicos valiosíssimos, como, por exemplo, a regra-matriz de incidência tributária, programa para o estudo da estrutura e dinâmica das normas tributárias, bastante difundido na doutrina. A incidência e a presença da linguagem na concretização do direito foi objeto da tese Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência, escrita e apresentada por Paulo de Barros Carvalho para o concurso de professor titular de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, do qual foi o vencedor. Posteriormente, o modelo foi se consolidando sempre por meio de provocações e meditações sobre seus pressupostos.

A terceira fase (1997- atualidade) pode ser considerada a expansão do método, em plena atividade, com a sua aplicação em diversas obras monográficas sobre o Direito Tributário (primeiro momento) e em trabalhos em outros ramos do direito, tais como Direito Penal e Direito Processual Penal (segundo momento). Não podemos deixar de registrar a importância da publicação da obra Direito Tributário, Linguagem e Método (Paulo de Barros Carvalho), Curso de Teoria Geral do Direito (Aurora Tomazini de Carvalho) e a série Constructivismo Lógico-Semântico, composta por três volumes (coordenação de Paulo de Barros Carvalho e organização Aurora Tomazini de Carvalho), para difusão e expansão do método. Também visualizamos o início de uma expansão do modelo para além das fronteiras brasileiras, especialmente devido à capacidade de o método dialogar com outros modelos sem estabelecer um sincretismo indesejável. Não temos dúvida de que ainda há um longo caminho a percorrer, o que nos deixa entusiasmados em, de certo modo, oferecer a nossa pequena contribuição para o desenvolvimento e difusão do modelo metodológico.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p.6.

2.3. A designação e bases filosóficas

O aludido modelo passou a ser chamado de Constructivismo Jurídico e, mais adiante, denominado, pelo professor Lourival Vilanova, Constructivismo Lógico-Semântico. A história é registrada por Paulo de Barros Carvalho no prefácio do livro *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, que reuniu artigos escritos pelo professor pernambucano:

Certo dia, perguntando como conviria dar nome à sua atitude jurídico-filosófica e ao tipo de trabalho que vinha desenvolvendo, respondeu-me que poderíamos perfeitamente chamá-lo de “constructivismo”. Não, segundo o modelo do “constructivismo ético”, todavia, agregando ao nome o adjetivo composto “lógico-semântico”, pois, afinal de contas, todo empenho estaria destinado a cercar os termos do discurso para outorga-lhes a firmeza necessária (e possível, naturalmente), tendo em vista a coerência e o rigor da mensagem comunicativa. Isso não significa, porém, relegar o quadro das investigações pragmáticas a nível secundário. Expressa, tão somente, uma opção metodológica. Melhor seria até dizer que a proposta lógico-semântica aparece como contribuição para um estudo semiótico do discurso⁶⁷.

Ainda nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, o modelo, inicialmente esquematizado por Lourival Vilanova, é “o modo que elegemos para nos aproximar do objeto e pode ser composto por várias técnicas, é exatamente a aproximação do ser cognoscente que se encontra na posição de conhecer o objeto, ou seja, é a aplicação das categorias lógicas ao plano dos objetos”⁶⁸. Objeto (cultural na classificação das regiões ônticas husserliana) é a linguagem expressa nos textos do direito positivo analisado.

Decompondo a designação, o *constructivismo* destaca que o “sujeito cognoscente não descreve o seu objeto, o constrói mentalmente em nome de uma descrição. E assim o faz amparado num forte referencial metodológico, que justifica e fundamenta todas as proposições construídas”⁶⁹. Essa construção (produto da atividade intelectual), obviamente, deve ser expressa (plano da expressão) pelo sujeito cognoscente, isto é, a ela deve ser vertida em linguagem. Nesse sentido, a construção tem como ponto de partida a

⁶⁷ Prefácio da obra: VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol. 1. São Paulo: Axis Mvndi/IBET, 2003. p. xx.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo lógico-semântico*. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 5.

⁶⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Realidade, conhecimento e método científico*. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.75.

linguagem-objeto, a partir da qual o sujeito articula as significações formando enunciados e proposições.

Por *lógico-semântico*, deve-se entender que a postura investigativa do sujeito ocorre por meio “da ordenação lógica-semântica de conceitos, mediante a atribuição de sentido e a estruturação lógico-semântica de conceitos”⁷⁰.

Como visto, o constructivismo lógico-semântico constitui um modelo, um meio e o processo para a construção de um discurso jurídico. Sua principal proposta ou compromisso é com uma técnica de articulação da linguagem jurídica, amarrando os aspectos sintáticos, analisando o seu conteúdo semântico e, por fim, estudando a sua dimensão pragmática⁷¹. A técnica, todavia, necessita de uma base filosófica, que deve amparar toda a articulação metodológica.

Aqui, a ancoragem filosófica, como já explicitado, reside na filosofia da linguagem e seus avanços obtidos ao longo do tempo, sobretudo após ao *giro linguístico*. Nesse sentido, sua concepção de verdade se afasta da ontologia clássica e se amolda a uma concepção que a trata como uma realidade discursiva e, por isso, provisória e contingencial. É, sem dúvida, premissa compartilhada pela filosofia retórica e até mesmo pelos modelos ontológicos construídos no bojo da filosofia da linguagem. Seu viés analítico, inspirado em Wittgenstein, também o aproxima das correntes filosóficas com forte apelo à correção da linguagem como instrumento de abertura ou facilitação do conhecimento científico⁷².

Ou seja, como método, o modelo construtivista, “garante uniformidade e coerência na construção do discurso científico e, conseqüentemente, credibilidade na atribuição do valor verdade à realidade objeto desse discurso. Mas, o modelo tem por pressuposto que as ciências não são capazes de alcançar verdades absolutas e que tudo pode

⁷⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Realidade, conhecimento e método científico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.75. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios**. São Paulo: Noeses, 2019. p.22. “O Constructivismo é antes de tudo um método de trabalho, uma forma de compor o discurso preservando a integridade sintática do texto, ao mesmo tempo em que aprimora sua dimensão semântica mediante especificações de sentido que a progressão da mensagem exige. É nada disso se obtém, é claro, sem a adequada consideração dos efeitos pragmáticos do que pretende o emissor com a expedição do ato de fala”.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Algo sobre o constructivismo lógico-semântico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p.4.

⁷² Sobre a relação da corrente denominada filosofia analítica e a hermenêutica filosófica: Cf. D’AGOSTINI, França. **Analíticos e continentais: guia à filosofia dos últimos trinta anos**. Tradução: Benno Dischinger. São Leopoldo: Editora Unisinos, 1999. MORA, José Ferrater. **A filosofia analítica: mudança de sentido em filosofia**. Porto: Rés Editora, 1982. STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(em) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. pp. 155-204.

ser construído de outra forma sobre outros referenciais, desde que dentro de modelos coerentes”⁷³.

Com isso, o direito passa a ser enxergado como um fato comunicacional. Tal concepção, relaciona-se com a filosofia da linguagem, “mas pressupõe interessante combinação entre o método analítico e a hermenêutica, fazendo avançar seu programa de estruturação de uma nova e instigante Teoria do Direito, que se ocupa das normas jurídicas como *mensagens* produzidas pela autoridade competente e dirigidas aos integrantes da comunidade social. Tais *mensagens* vêm animadas pelo tom da juridicidade, isto é, são prescritivas de condutas, orientando o comportamento das pessoas, de tal modo que se estabeleçam os valores presentes na consciência coletiva”⁷⁴.

Assim, tratar o direito como sistema comunicacional implica que “qualquer iniciativa para intensificar o estudo desses fenômenos leve em conta o conjunto, percorrendo o estudo do emitente, da mensagem, do canal e do receptor, devidamente integrados no processo dialético do acontecimento comunicacional”⁷⁵.

Disso, podemos concluir que o conhecimento do direito pressupõe o ingresso do estudioso na sua linguagem. “Daí a importância das ciências que nos auxiliam, que atuam de forma adjacente a essa proposta de conhecimento consistente em examinar e compreender o texto jurídico”⁷⁶.

Podemos relacionar algumas posturas do modelo estudado: “(i) preocupação com a linguagem jurídico-normativa; (ii) utilização das categorias do projeto semiótico; (iii) o raciocínio direcionado para a norma jurídica como ‘unidade mínima e irredutível’ da

⁷³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Realidade, conhecimento e método científico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.77. Igualmente: Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 1. “O conhecimento se dá a partir de um ponto de vista fixado por premissas eleitas pelo ser cognoscente, que capacitam a realizar o corte metodológico, isto é, o método a ser utilizado pelo sujeito que, conseqüentemente, moldara os contornos que conformam o objeto”.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.p.164.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.p.164. CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 12. “No que concerne ao contexto, este é entendido como tudo aquilo que envolve o texto, sendo fundamental para este fenômeno da comunicação, senão vejamos: (i) o autor da mensagem; (ii) o destinatário; (iii) o receptor que produz o ato de fala é um canal por onde transita a mensagem e do lado de lá o receptor pratica o ato de recepção que recebe; (iv) eles têm um código comum, todos falam a língua portuguesa e todos conhecem os termos jurídicos e falam a língua do direito; (v) há uma comunicação psicológica, isto é, os dois estão atentos naquela comunicação; (vi) e tudo se dá em um determinado contexto”.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 3.

mensagem deôntica com seu sentido completo; (iv) discurso teórico, com boa dose de racionalidade, que permita compreender a concretude empírica do direito posto”⁷⁷.

Aurora Tomazini de Carvalho e Ana Carolina Bonome, apresentam dez pontos que sintetizam a concepção do Constructivismo Lógico-Semântico, são eles: (p.42-43)

- 1) Toda Ciência constrói o seu objeto em nome de uma descrição, mediante a estruturação lógica-semântica de conceitos;
- 2) A realidade é constituída pela linguagem;
- 3) A verdade é um valor – atribuídas as conclusões de um discurso quando estas se encontram em coerência com o modelo de premissas utilizado pela sua construção. Assim, não há teorias absolutas, tudo depende do sistema de referência adotado;
- 4) O direito é linguagem (texto)
- 5) O direito, enquanto objeto, pode ser recortado sob vários enfoques, o que nos interessa é o enfoque jurídico – direito positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado país – o enfoque jurídico toma como objeto norma jurídicas;
- 6) Normas jurídicas (em sentido estrito) são o resultado da interpretação. Não se encontram no suporte físico dos textos jurídicos (enunciados), são construídos na mente daqueles que o interpretam [retornando ao plano da expressão através da linguagem].
- 7) Conhecendo o direito como linguagem, a Semiótica, a Lógica e a Teoria dos Valores funcionam como técnicas que implementam a análise jurídica;
- 8) Não há interpretações certas ou erradas no direito. Há interpretações válidas, aquelas vertidas em linguagem competente.
- 9) As normas jurídicas não incidem naturalmente. É necessário um ato de aplicação humano para que os fatos sejam juridicizados e desencadeiem os efeitos jurídicos que lhe são próprios;
- 10) Os fatos jurídicos são legitimados pelo procedimento e se legitimam em razão das provas apresentadas e não em razão da correspondência com os acontecimentos aos quais fazem referência⁷⁸.

Dentro de suas bases, o modelo teórico estudado aproxima-se do seu objeto de estudo (direito positivo de determinado ordenamento), com a preocupação de decompor a

⁷⁷ PAULINO, Maria Ângela Lopes. FAVACHO, Fernando Gomes. **A pragmática no constructivismo lógico-semântico e a sua importância para o estudo do direito**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p. 225. Em sentido análogo: BEZERRA NETO, Bianor Arruda. **O que define um julgamento e quais os limites de um juiz?** São Paulo: Noeses, 2018. p. 106 “O constructivismo lógico-semântico oferece a aplicação de um sistema filosófico de base para (I) a construção dos conceitos fundamentais da teoria do direito, para (II) a reflexão e construção de soluções para os problemas postos pela filosofia do direito, para (III) a compreensão do fenômeno jurídico e interpretação dos seus enunciados e para (IV) o processo de argumentação e conclusões jurídicas, teóricas e práticas e, especialmente, (V) para a justificação das decisões judiciais”.

⁷⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. BONOME, Ana Carolina. **Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 42-43.

linguagem normativa presente nos textos jurídicos, com auxílio dos recursos da semiologia, sobretudo o modelo dos três planos da linguagem (referido em linhas anteriores)⁷⁹.

“Amparados na Semiótica, por exemplo, realizamos a decomposição do discurso jurídico para estudá-lo em seus âmbitos sintático (estrutural), semântico (significativo) e pragmático (prático – de aplicação)”⁸⁰.

A concepção sintática aparece no modelo construtivista quando o estudo se debruça sobre os aspectos estruturais do direito, por meio de esquemas lógicos e identificação de padrões de comportamentos e formatação do sistema jurídico. É o caso, por exemplo, do exame da estrutura lógica da norma jurídica e técnicas mais específicas como a da regra-matriz de incidência tributária. A relação das normas com o sistema e normas de estrutura, abordada no presente trabalho, também requer a utilização de recursos metodológico com viés sintático.

Adicionalmente, a concepção semântica reclama a atribuição de sentido aos textos jurídicos, os quais são obtidos dentro de um contexto comunicacional. Com isso, “estuda-se a atribuição de sentido aos textos jurídicos, permitindo o exame das significações conferidas aos termos positivados pelo legislador. É por meio da semântica que enfrentamos questões relativas à ambiguidade, vaguidade, porção axiológica dos termos empregados no discurso jurídico e identificamos a relação entre a linguagem do direito positivo e os objetos a que faz referência, isto é, as relações intersubjetivas reguladas pelas normas”⁸¹.

Por fim, a concepção pragmática cuidará da análise dos “atos de fala praticados no decorrer do processo de positivação normativa, analisando-se a criação dos textos jurídicos” pelos três poderes da República e pelos demais intérpretes competentes para a produção de textos jurídicos de primeiro nível (linguagem prescritiva), bem como aqueles produzidos pela linguagem de segundo nível (metalinguagem) com pretensão veritativa, que,

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 7. “A Semiótica, por exemplo, traz inestimáveis contribuições ao Constructivismo Lógico-Semântico. A teoria dos fatos fala em que todas as comunicações se inicia com atos de fala, que não precisa ser necessariamente oral, pode ser um ato gestual ou até mesmo um ato de fala que inaugura a comunicação, a teoria linguística filosófica, da comunicação e a do ato de fala são sistemas teóricos adjacentes ao analíticos, conjugado ao culturalismo, no sentido do historicismo e a importância dos valores, o Professor Lourival Vilanova trabalhava muito esse tema, que os tornam incompatíveis e dessa forma, temos que juntar o que há de bom em um e outros e utilizar teorias adjacentes”.

⁸⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 23.

⁸¹ PAULINO, Maria Ângela Lopes. FAVACHO, Fernando Gomes. **A pragmática no constructivismo lógico-semântico e a sua importância para o estudo do direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p. 229.

de certo modo, poderá influenciar na construção de sentido dos textos jurídicos, consoante será explicado no momento em que analisaremos a ideia de conceitos metodológicos jurídicos e sua função na operação dos sistemas normativos prescritivos⁸².

E mais, quando analisamos a dinâmica do direito e o seu processo de positivação, impossível não reconhecer uma articulação entre os planos semânticos e pragmáticos, “na medida em que todo ato de aplicação do direito deriva de um processo interpretativo da autoridade competente”. Ou seja, a operação interpretativa realizada pela autoridade competente, “além de estar condicionada aos horizontes culturais e ideológicos daquele que interpreta, há de levar em conta as formas de uso dos termos dentro do contexto ao qual o texto pertence, vale dizer, os conceitos e significações empregadas pelos utentes da linguagem jurídica”⁸³.

Ao empreender a tarefa cognoscitiva, o cientista do direito constructivista deve estruturar seus esquemas intelectivos, avançando para a atribuição de sentido, permeada por aspectos axiológicos. Tal tarefa não prescinde da concepção pragmática, pois um dos caminhos para a atribuição de sentido é o da identificação dos usos e padrões adotados pelos participantes da comunicação e, no caso do direito, eles são dos mais diversos e com emissão de diferentes níveis de linguagem⁸⁴.

Desta feita, uma abordagem lógico-semântica é, antes de tudo, uma completa abordagem semiótica do texto jurídico. Daí porque a expressão de Alfredo Augusto Becker (*o jurista é o semântico da linguagem do direito*) deve ser entendida de forma mais ampla, especialmente no que concerne ao ângulo pragmático.

Em suma, com o uso dessa ferramenta metodológica o modelo cria uma maneira de “compor o discurso preservando a integridade sintática do texto, ao mesmo tempo em que

⁸² PAULINO, Maria Ângela Lopes. FAVACHO, Fernando Gomes. **A pragmática no constructivismo lógico-semântico e a sua importância para o estudo do direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p. 231. “A análise pragmática trata-se de exame de extrema relevância para a compreensão do fenômeno jurídico, em especial porque a previsão geral e abstrata é insuficiente para cogitar o direito interferindo e regulando condutas intersubjetivas. Faz-se imprescindível realizar o percurso de positivação, por meio do qual o aplicador do direito parte das normas de hierarquia superior para produzir novas normas jurídicas, objetivando maior individualidade e concretude e, com isso, tocar o tecido social”.

⁸³ PAULINO, Maria Ângela Lopes. FAVACHO, Fernando Gomes. **A pragmática no constructivismo lógico-semântico e a sua importância para o estudo do direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. pp. 232/234.

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 10. “A pragmática opera em função do contexto. Muda o contexto, muda a forma de dizer e de ouvir; ou seja, muda tudo. A semiótica pode nos ajudar e muito, tendo em vista que nos dá operatividade, dá um sentido de produtividade a petição que estamos redigindo, motivo pelo qual vamos arrumar logicamente os argumentos e observar todas as conexões. Em um primeiro momento utilizaremos o plano semântico e por fim, o plano pragmático”.

aprimora sua dimensão semântica mediante especificações de sentido que a progressão da mensagem exige. E nada disso se obtém, é claro, sem a adequada consideração dos efeitos pragmáticos do que pretende o emissor com a expedição do ato de fala”⁸⁵.

Finalmente, é importante destacar que o método constructivista, ao seu modo, introduz, ao menos no campo do Direito Tributário, a ideia de alteridade⁸⁶. Alteridade significa “ser outro, colocar-se ou constituir-se como outro”⁸⁷. Trata-se da “relação de ‘um eu’ com ‘outro eu’ (alteridade); é o fundamento da Ética. Poder-se-ia dizer que a pessoa é a medida da individualidade, pois quando um indivíduo se coloca perante outro, respeitando-se reciprocamente, ambos se põem como pessoas”⁸⁸.

Contrapondo a ideia de alteridade proveniente da ética com aspectos do sistema jurídico, Miguel Reale assim leciona:

Reconhecida a bilateralidade como uma qualidade da ação humana, mister é, porém, distinguir dois prismas ou instâncias no problema da alteridade: em um primeiro caso, a instância valorativa reside na pessoa do agente, que é medida do ato, embora deva pôr-se necessariamente em relação com outrem (bilateralidade correspondente a uma instância subjetiva, não obstante a inevitável socialidade de toda a vida espiritual: é o campo da Moral); no outro caso, a validade da relação decorre de sua "coordenação objetiva", superando o ego e o alter e envolvendo-os em um nexos comum, em razão de quais são possíveis entre os participantes com pretensões recíprocas ou não (bilateralidade de

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios**. São Paulo: Noeses, 2019. p.22.

⁸⁶ PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **Constructivismo lógico-semântico, entre o passado e o futuro: movimentos da hermenêutica jurídico-tributária brasileira**. São Paulo: Noeses, 2019. pp.252-253. “Esse caractere foi apontado por Tácio Lacerda Gama (XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2017) como uma das contribuições de Paulo de Barros Carvalho ao Direito Tributário brasileiro, pela obra “Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência”, que ora é situada como inauguradora de um movimento da Hermenêutica Jurídico-Tributária brasileira, há 21 anos. Como afirma Gama, o tributarista é um sujeito cuja formação se dá por uma racionalidade monológica, focada no cumprimento da obrigação tributária e no argumento vencedor. A difusão, por Paulo de Barros Carvalho, de uma linguagem competente fez evidenciar a existência de linguagens incompetentes, o que representa a existência de um ‘outro’, que pensa junto. Nesse novo modelo, constrói-se uma forma peculiar de raciocinar no direito tributário”.

⁸⁷ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução: Alberto Bossi. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p.34.

⁸⁸ REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. pp.280/687. “A teoria moderna da alteridade, se em dado momento se enlaça com a tradição aristotélico-tomista, é antes o resultado de uma revisão crítica da noção de exterioridade, de uma análise do imperativo que Kant enunciara como fundamento da razão jurídica ("Age exteriormente" etc.) em conexão com a faculdade de coagir. Já em meados do século passado, afirmava Rosmini que a violação de um direito envolve "essa espécie de exterioridade (sic), que com palavra latina se denominaria alteridade". Desnecessário é relembrar os estudos posteriores de Stammler e de Del Vecchio, já examinados neste Curso, sobre o caráter entrelaçante ou bilateral do Direito, do qual a coercibilidade e a heteronomia decorrem como corolários ². Tais estudos representam uma volta a posições clássicas, mas, repetimos, com uma atitude e uma perspectiva novas, só tornadas possíveis em virtude do trabalho que, desde Thomasius e Kant, vinham sendo desenvolvidos em torno da determinação conceitual da juridicidade”.

instância transubjetiva, ou, como preferirmos denominá-la, bilateralidade atributiva, a específica do mundo jurídico)⁸⁹

A adoção da ideia de linguagem competente e a interação entre níveis de linguagens imersos no discurso jurídico abrem a possibilidade de o Direito Tributário lidar com linguagens competentes contraditórias, regidas pelo nível de hierarquia procedimental, e linguagens não competentes, porém com pretensão de influenciar a autoridade competente, seja ela produzida no procedimento de produção normativa (petições, recursos e outras manifestações), seja em nível de sobrelinguagem (Ciência do Direito), que, apesar de nada prescrever, poderá influenciar na interpretação realizada pela autoridade competente⁹⁰.

Como observa Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba, “refoge-se de uma dimensão estritamente interna, focada em erigir o diálogo vencedor com base na linguagem competente, e passa-se à busca de um dialogismo: promovendo uma modelagem do pensamento de Bakhtin em relação à Hermenêutica Jurídica”. Assim, no Constructivismo Lógico-Semântico, a construção do sentido (vide a metáfora do percurso gerador de sentido) deixa de “representar um campo interno de um sujeito solipsista para representar uma possibilidade que se insere em uma dimensão maior, na qual ficam agregados outros discursos, sem relações hierárquicas, até que sobrevenha uma decisão de autoridade competente que estabeleça horizontes interpretativos com base na pré-compreensão e nos valores eleitos pelo ordenamento”⁹¹.

2.4. Relação do Constructivismo Lógico-Semântico com outros métodos

Baseado nos pilares acima referidos, o método construtivista acaba por estabelecer um salutar intercâmbio com outros modelos metodológicos vinculados a

⁸⁹ REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p.692.

⁹⁰ Sobre os níveis de linguagem e a posição da ciência jurídica: Cf. VILANOVA, Lourival. **Níveis de linguagem em Kelsen**. In: Escritos jurídicos e filosóficos. Vol.2. São Paulo: IBET, 2003. pp.203-261; CARVALHO, Paulo de Barros. **Breves considerações sobre a função descritiva da ciência do direito tributário**. In: X Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário e relações internacionais. São Paulo: Noeses, 2013. pp. 879-890. MCNAUGHTON, Charles Willian. **Sistema jurídico e Ciência do Direito**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico**, vol. I, São Paulo: Noeses, 2014. p. 49.

⁹¹ PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **Constructivismo lógico-semântico, entre o passado e o futuro: movimentos da hermenêutica jurídico-tributária brasileira**. São Paulo: Noeses, 2019. p.254.

distintas concepções da filosofia da linguagem. Isso não significa que o método estudado procura um sincretismo entre todas as correntes. Na realidade, a conversação entre os métodos se dá em um exercício epistemológico de constante aprimoramento, salutar em qualquer modelo científico.

Com a Teoria Comunicacional do Direito, de Gregorio Robles⁹², de matriz analítica e com uma maior pretensão de amplitude filosófica, o constructivismo lógico-semântico tem a linguagem como elemento constitutivo da realidade. É o ponto de interseção. Os métodos comparados procuram “levar até às últimas consequências duas premissas fundamentais: *a palavra é a morada do ser (Heidegger), e tudo aquilo que puder ser interpretado é texto (Gadamer)*”, o que revela a aceitação dos postulados da hermenêutica. Seguindo a comparação, a teoria comunicacional do direito enquadra-se no contexto de uma postura hermenêutica com viés analítico, postura que não é completamente divergente do nosso método⁹³.

Outro ponto de contato com a teoria do professor espanhol é a ênfase do fenômeno comunicacional e seus elementos constitutivos, “indagando sempre pelo autor da mensagem, pelo canal por onde ela transita, pelo destinatário, pelo código linguístico comum a ambos, pela conexão psicológica que se estabelece e pelo contexto em que a comunicação se dá”⁹⁴.

Com a Retórica Analítica ou Realista⁹⁵, subproduto da filosofia retórica, o método construtivista estabelece um intercâmbio também na perspectiva comunicacional,

⁹² MORCHON, Gregorio Robles. **As regras do direito e as regras dos jogos: ensaio sobre a teoria analítica do direito**. São Paulo: Noeses, 2011. MORCHON, Gregorio Robles. **Teoria del derecho. (Fundamentos del teoria comunicacional del derecho)**. Volumen I. Madrid: Civitas.

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.9. “Gregorio Robles trata a teoria comunicacional do direito dentro do âmbito da hermenêutica analítica, postando sua missão de aprofundar o conhecimento do objeto com os delicados instrumentos de análise. É compondo e decompondo, articulando e desarticulando, reunindo e separando, organizando e desorganizando que o agente dirige seus procedimentos para dominar o texto e compreender a comunicação. Ora, precisamente esse é o caminho percorrido pelo Constructivismo-Lógico-Semântico: enquadra-se nos parâmetros da hermenêutica atual, lendo e interpretando para compreender, porém, que em todos os passos de sua trajetória está presente o tom da analiticidade. É analisando que o trabalho cognoscente prospera em direção a seus objetivos”.

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.10. Para uma análise mais aprofundada das contribuições da teoria comunicacional do direito para com o constructivismo lógico-semântico: Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios**. São Paulo: Noeses, 2019. pp.49-51. PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **Constructivismo lógico-semântico, entre o passado e o futuro: movimentos da hermenêutica jurídico-tributária brasileira**. São Paulo: Noeses, 2019. pp.219-224.

⁹⁵ ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011.

salientando as técnicas retóricas de análise do discurso. O ponto incomum reside nos seus pressupostos se alinharem a uma “antropologia carente, operando com a linguagem como único meio perceptível, de tal modo que não haveria acesso ao chamado mundo real, simplesmente porque não existem elementos externos a ela”. Nesse sentido, o conhecimento se forma a partir de acordos intersubjetivos com variadas densidades e eficácia temporal, “mas todos eles são circunstanciais, temporários, autorreferentes e, assim, passíveis de constantes rompimentos”⁹⁶.

Em ambos os métodos, há a “crença na antropologia carente, que consiste na mudança do paradigma filosófico que retira o homem da posição central de todas as coisas (antropologia antropocêntrica), como dominador da natureza, e o coloca como integrante de um ambiente linguístico em que, inclusive ele próprio, é constituído pela linguagem”⁹⁷.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A conversação tecida entre o constructivismo, a teoria comunicacional e a filosofia retórica, mencionada acima, flui, como se vê, de maneira natural e produtiva. Seus resultados são auspiciosos e percebe-se enorme entusiasmo entre todos aqueles que superam os seus obstáculos convencionais e alimentam as expectativas de implantar o diálogo.⁹⁸

Logo, o constructivismo lógico-semântico possui relação com outros métodos jurídicos construídos a partir dos avanços da teoria da linguagem como, por exemplo, a teoria comunicacional do direito e a retórica analítica ou realista, motivo pelo qual é salutar o diálogo entre eles.

3. CONCEITOS LÓGICO-JURÍDICOS E JURÍDICO-POSITIVOS

3.1. O surgimento na filosofia e a consolidação na obra de Juan Manuel Terán

A ideia de conceitos apriorísticos com raiz no pensamento kantiano possuía bastante influência na obra de autores alemães e já se encontrava no seio das ciências

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.10.

⁹⁷ AGUIAR, Tatiana. **Os planos linguísticos que formam o direito sob a ótica comparativa do constructivismo lógico-semântico e da retórica realista**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.121.

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Algo sobre o constructivismo lógico-semântico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p.8. CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2010.

jurídicas desde o início do século passado. Atribuem-se às obras de Félix Somló⁹⁹ e Rudolf Stammler¹⁰⁰ as aplicações do modelo kantiano ao direito.

Na linha dos autores listados, Gustav Radbruch defendia que o conceito de direito prescinde de uma análise de um sistema jurídico geral (todos eles) ou particular (ordenamento específico). Ao contrário, seria necessário (antes) construir modelos intelectivos conceituais (conceitos) para que se tenha contato com a base empírica do ordenamento. Segundo ele, conceitos como sujeito de direito, objeto de direito, relação jurídica, antijuridicidade e o próprio direito “não são propriedade causal das ordens jurídicas individuais ou universais, mas pressupostos necessários para compreender um ordenamento como ordem de direito”¹⁰¹.

Nas suas palavras, o “conceito de direito contém, no entanto, uma série de conceitos individuais que com ele compartilham sua natureza *a priori*, que têm a propriedade de ser, não resultados, mas instrumentos da ciência jurídica, não generalizações causais de fenômenos jurídicos empíricos, mas categorias indispensáveis do pensamento jurídico”¹⁰².

⁹⁹ SOMLÓ, Félix. **Juristische grundlehre**. Leipzig: Verlag von Félix Meiner, 1917. RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Tradução: Marlene Holzhausen. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. pp.43-44. “(...) a teoria do direito encontrou uma representação significativa na transformação da Teoria Jurídica Fundamental [de Félix Somló]: aos simples conceitos jurídicos de validade geral empírica se contrapõem os conceitos fundamentais pressupostos de qualquer ciência jurídica possível”. DIDIER JR, Fredie. **Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida**. Salvador: Jus Podivm, 2012. pp. 42-45.

¹⁰⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução: José Lamego. 7ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014. pp. 115-125/116. “Assim, deve haver, segundo STAMMLER, formas puras do pensamento jurídico, que, no que têm de característico, de nenhum modo dependem das particularidades de uma matéria mutável e alterável, que não são outras coisas senão formas que determinam a ordenação unitária. São, em última análise, as diretrizes que condicionam o pensamento jurídico. A totalidade dessas formas puras, que condicionam logicamente todo o conhecimento jurídico particular, mas não estão em si condicionadas por qualquer matéria particular, encontra, por sua vez, a sua unidade condicionante no próprio conceito de Direito. O conceito de Direito é uma maneira pura ou modo condicionante para a ordenação da consciência volitiva, da qual depende toda a possibilidade de qualificar como norma jurídica uma certa questão. Encontrar esse conceito e encontrar com ele os conceitos fundamentais puros do Direito é a primeira missão da filosofia crítica do direito”. No mesmo sentido: REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 340. “É preciso ainda esclarecer que, segundo Stammler, o conceito de Direito não possui qualquer conteúdo empírico, não correspondendo a este ou àquele outro fenômeno histórico, assim como o seu ideal de comunidade pura é destituído de conteúdo concreto, marcando apenas as condições de um enlace social totalmente harmônico. Trata-se de uma forma de ordenação da realidade humana, capaz de receber todos os conteúdos possíveis. Essa forma aplica-se tanto à experiência particular do Direito que tinham os chineses e os romanos como àquela que se opera em nossos dias”.

¹⁰¹ RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Tradução: Marlene Holzhausen. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. pp.35-36/40. “Certamente, nenhuma filosofia do direito pode passar sorrateiramente pelo conhecimento fundamentado por Kant e reafirmado por Stammler de que só é conhecido com validade geral o que possui caráter formal. Se a filosofia do direito pretende não só o método, mas também o sistema, resta-lhe renunciar à sua validade geral. Se, de outro lado, não quer permanecer na arbitrariedade de um sistema único, não lhe resta outra opção que desenvolver um sistema dos sistemas, sem posicionar-se diante deles”.

¹⁰² RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Tradução: Marlene Holzhausen. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 54.

Ou seja, o “Direito é real, todavia o conceito de Direito não pode ser obtido indutivamente, empiricamente, a partir de fenômenos jurídicos, pois, para tanto, tais fenômenos precisariam antes ser já qualificáveis como jurídicos. O conceito de Direito, tem, portanto, natureza apriorística e somente pode ser construído de forma dedutiva”¹⁰³.

Juan Manuel Terán, ao desenvolver sua concepção dos conceitos inerentes ao direito, também parte da distinção entre conhecimento *a priori*, como aquele conhecimento que não precisa de uma verificação empírica e é construído a partir de relacionamento de proposições formuladas em um contexto de construção de uma teoria, e o conhecimento *a posteriori*, estaria vinculado à experiência de modo que a alteração do funcionamento ou natureza do objeto referido (conhecido) pode alterar o modo de como ele é conhecido¹⁰⁴.

Em outras palavras, o autor conclui que:

(...) las nociones a posteriori dependen de esa variabilidad. Las nociones a priori son independientes de esa variabilidad, permanecen independientes de las alteraciones de la experiencia. Por ejemplo, la noción genérica de persona em derecho, como sujeto de imputación, no se alterará porque varien los sistemas jurídico-positivos: seguirá valendo; pero frente a esta permanencia de lo a priori existe la variedad de los conceptos a posteriori. Por lo tanto, es a priori que tiene validez antes de la experiencia¹⁰⁵.

Parece-nos que as proposições acima possuem base na filosofia de Kant¹⁰⁶, que posiciona um juízo ou proposição em relação com a experiência como: *a priori* ou *a*

¹⁰³ RADBRUCH, Gustav. **Introdução à filosofia do Direito**. Tradução: Jacy de Souza Mendonça. p.32. Sobre a tipologia dos conceitos no pensamento de Gustav Radbruch: MATOS, Saulo Monteiro de. **A hermenêutica jurídica de Gustav Radbruch**. Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito. n.8. Janeiro-abril de 2016. pp. 26-27. “O caráter científico da interpretação jurídica é resultado do emprego dos conceitos jurídicos verdadeiros. Estes são de duas espécies. A primeira espécie de conceitos jurídicos verdadeiros são os conceitos jurídicos apriorísticos, como, por exemplo, “direito”, “direito objetivo”, “direito subjetivo”, “proposição jurídica” etc. Eles compreendem categorias cognitivas, as quais não podem ser inferidas de forma indutiva, i.e., empiricamente dos fatos jurídicos. Ao revés, a sua função consiste em apreender esses fatos como fatos jurídicos. O estudo dessas espécies de conceitos compreende a teoria geral do direito. (...) O desenvolvimento categórico do sentido é determinado pelo emprego dos conceitos jurídicos apriorísticos. Tal desenvolvimento pode ainda ser dividido em construção e sistema. A construção se relaciona com o desenvolvimento categórico de um instituto jurídico ou de uma relação jurídica, enquanto o sistema ou a sistemática compreende o desenvolvimento categórico da totalidade do ordenamento jurídico”.

¹⁰⁴ TÉRAN, Juan Manuel. **Filosofia Del Derecho**, 7ª ed. Cidade do México: Porrúa, 1977.p.84-86.

¹⁰⁵ TÉRAN, Juan Manuel. **Filosofia Del Derecho**, 7ª ed. Cidade do México: Porrúa, 1977.p.86.

¹⁰⁶ KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura**. 5ª ed. Tradução: Manuela Pinto dos Santos. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 64. “Em primeiro lugar, se encontrarmos uma proposição que apenas se possa pensar como necessária, estamos em presença de um juízo a priori; se, além disso, essa proposição não for derivada de nenhuma outra, que por seu turno tenha o valor de uma proposição necessária, então é absolutamente a priori. Em segundo lugar, a experiência não concede nunca aos seus juízos uma universalidade verdadeira e rigorosa, apenas universalidade suposta e comparativa (por indução), de tal modo que, em verdade, antes se deveria dizer: tanto quanto até agora nos foi dado I verificar, não se encontram exceções a esta ou àquela regra. Portanto, se um juízo é pensado com rigorosa universalidade, quer dizer, de tal modo que,

posterori. “O juízo *a priori* é definido como aquele que independe de toda a percepção concreta e de qualquer experiência. Ele é produto de uma intuição intelectual, ou intelecção, que apreende imediatamente um objeto que se apresenta”¹⁰⁷.

Por sua vez, um “juízo *a posteriori* é empírico; sua confirmação depende diretamente da experiência; ele só pode ser referido com o auxílio dos órgãos dos sentidos, seja diretamente, seja por intermédio de alguém que o confirma e transmite. Tais juízos expressam os resultados de observações”¹⁰⁸.

Com base na separação do tipo de conhecimento, o professor mexicano estabelece a distinção entre conceito *lógico-jurídico* e o conceito *jurídico-positivo*. O conceito *lógico-jurídico* serve de base para construção do conceito *jurídico-positivo*, mas, diferentemente deste, possui a pretensão de validade universal. Isto é, seriam inerentes à estrutura social do direito e não são mutáveis, pois representam um arcabouço teórico indispensável para compreensão do direito positivo¹⁰⁹.

No que lhe diz respeito, o conceito *jurídico-positivo* é aquele que somente é aplicável, dentro de uma noção de espaço e tempo, estando, bem assim, vinculado ao âmbito de validade de determinado sistema jurídico ou até mesmo em um subdomínio do sistema jurídico. Em suma, sua validade está vinculada ao âmbito de prescritividade do sistema que o apoia¹¹⁰.

Com isso, o conceito *lógico-jurídico* estaria em um plano diferente da prescritividade de determinado sistema normativo. Por conta disso, seu sistema de referência se assemelharia àquelas disciplinas das ciências naturais, como, por exemplo, a matemática, apresentando-se como um sistema exclusivamente proposicional ou nomológico¹¹¹.

nenhuma exceção se admite como possível, não é derivado da experiência, mas é absolutamente válido a priori”.

¹⁰⁷ ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência (em contraposição à ontologia de Nicolai Hartmann)**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.28.

¹⁰⁸ ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência (em contraposição à ontologia de Nicolai Hartmann)**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.29.

¹⁰⁹ TÉRAN, Juan Manuel. **Filosofia Del Derecho**, 7ª ed. Cidade do México: Porrúa, 1977. pp. 81-83.

¹¹⁰ TÉRAN, Juan Manuel. **Filosofia Del Derecho**, 7ª ed. Cidade do México: Porrúa, 1977. pp.81-83.

¹¹¹ Os sistemas nomológicos aperfeiçoam-se por um conjunto de proposições teóricas que se concatenam por meio de um processo interno de dedução, isto é, os dados empíricos, a experiência e a *interface* com o mundo da *práxis* são irrelevantes para construção dessa espécie de sistema. “São, portanto, compostos de proposições analíticas, ou seja, proposições cuja valência independe de qualquer constatação fática. O fechamento, completude e coerência constituem-lhes notas essenciais, uma vez que os seus enunciados se deduzem racionalmente do axioma (conjunto finito de enunciados da base do sistema), no qual estão implicitamente contidos os enunciados deduzidos”. Cf. NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988. pp. 4-5.

A distinção apresentada ganhou muitos adeptos na doutrina jurídica nacional, sobretudo porque oferecia uma importante delimitação sobre a função e limites da teoria geral do direito em relação às ordens jurídicas (sistema jurídico prescritivo) vigentes.

Com isso, a distinção passou a ser apresentada como um limitador à atividade criativa da ciência do direito, demonstrando que, no âmbito da ordem jurídica prescritiva, a produção das categorias jurídicas (conceitos jurídico-positivos) não prescinde dos textos de direito positivo, bem assim não permite uma teorização que se afaste dos contornos produzidos por uma ordem jurídica em particular.

Talvez a inegável contribuição foi o reforço da necessidade de a linguagem científica do direito (metalinguagem) guardar relação com o objeto referido (linguagem-objeto), motivo pelo qual a distinção é tão utilizada para justificar a necessidade de a doutrina não poder se afastar do direito positivo para construir suas teorias.

No entanto, outro aspecto (lógico-jurídico), ao que parece, não foi muito explorado, ficando, muitas vezes, como um lugar comum não passível de uma crítica contundente.

É o que exatamente almejamos aqui, mas não antes de discorrermos sobre a incorporação desses conceitos na doutrina nacional e os seus usos na produção do conhecimento jurídico.

3.2. A doutrina nacional e a relação do conceito lógico-jurídico com o objeto da teoria geral do direito

No livro *Lançamento Tributário*, José Souto Maior Borges utilizou a distinção para demonstrar que muitas questões doutrinárias, como, por exemplo, o conceito de lançamento tributário não poderia ser alçado pela doutrina como uma categoria lógico-jurídica de pretensão universal. Ao tomar a ordem positiva como objeto de estudo, o jurista deve se ater às limitações da sua linguagem objeto, mesmo que, do ponto de vista ideal ou pessoal, aquela solução não se apresente como a mais adequada.

Ao defender tal posição, o professor pernambucano acaba utilizando o pensamento de Terán como base, inclusive apresentando a mesma distinção de conhecimentos *a priori* e *a posteriori*. Destaca-se a seguinte passagem:

Os conceitos lógico-jurídicos constituem pressupostos fundamentais para a ciência jurídica. Entre esses pressupostos essenciais estão as noções de direito subjetivo, dever jurídico, objeto, relação jurídica, etc. Correspondem, pois, à estrutura essencial de toda norma jurídica. Consequentemente, não são exclusivas de determinado ordenamento jurídico, mas comum a todos. Não são dados os conceitos lógico-jurídicos empiricamente, porque são alheios a toda experiência. São necessários a toda a realidade positiva, efetivamente existente, historicamente localizada ou apenas possível, precisamente porque funcionam como condicionantes de todo o pensamento jurídico¹¹².

O pensamento do autor, porém, é posteriormente reformulado no livro *Obrigação Tributária*. O primeiro ponto de destaque é que a noção de conceito *lógico-jurídico*, anteriormente demarcada como conceito alheio à experiência, é deslocada para a ideia de conceitos jurídicos fundamentais. Tais conceitos, na visão do autor, se confundiriam com o próprio objeto da Teoria Geral do Direito¹¹³.

Na visão do autor, a Teoria Geral do Direito, como método de estudo de qualquer sistema de direito positivo, deve ser articulada de maneira formal (prevalência do plano sintático) visando à construção de conceitos comuns aos ordenamentos jurídicos existentes e traçando um padrão comum de funcionamento. Essa construção metodológica, porém, deve ser obtida “por um procedimento de abstração que isola dos conteúdos variados e cambiantes das normas integrantes de um determinado ordenamento jurídico, localizado no tempo e espaço”, como, por exemplo, o direito italiano ou brasileiro¹¹⁴.

Isto é, a “Teoria Geral do Direito tende formalmente a determinar não apenas o estrutural, mas também o funcional nas constantes normativas do ordenamento jurídico positivo. Não se aplica só ao estrutural no direito, assim entendido como o estudo da estrutura jurídica da norma jurídica, como hipótese, e sua relação com a consequência da norma”¹¹⁵.

No pensamento do professor pernambucano, notamos um claro alinhamento com a função da teoria do direito defendida por Hans Kelsen, sua teoria pura do direito:

A teoria que será exposta na primeira parte deste livro é uma teoria geral do Direito Positivo. O Direito Positivo é sempre um direito de uma comunidade definida: o Direito dos Estados Unidos, o Direito da França, o Direito Mexicano, o Direito internacional. Conseguir uma exposição científica dessas ordens jurídicas parciais que constituem as comunidades jurídicas correspondentes é o intuito da teoria geral do Direito aqui exposta. Essa teoria, resultado de uma análise comparativa das diversas ordens jurídicas positivas, fornece os conceitos fundamentais por meio dos quais o Direito Positivo de uma comunidade jurídica definida pode ser

¹¹² BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**, 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 1999.

¹¹³ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.38.

¹¹⁴ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.33.

¹¹⁵ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.36.

descrito. São tema de uma teoria geral do Direito as normas jurídicas, os seus elementos, a sua inter-relação, a ordem jurídica como um todo. A relação entre diferentes ordens jurídicas positivas¹¹⁶.

Com isso, podemos concluir que a ideia de conceito *lógico-jurídico*, nos moldes de Terán, no sentido de categorias conceituais alheias à experiência, foi expressamente afastada por José Souto Maior Borges.

Até porque, na sua visão, “a generalidade da Teoria Geral do Direito pode ser perfeitamente havida como sendo uma generalidade empírica, porque sua estabilidade experimental se consuma na consulta ao direito positivo. A abstração que extrai o formal do material na norma não impede o teste de sua compatibilidade com as categorias materiais”¹¹⁷.

Em outras palavras, “a categoria formal somente será teoricamente legítima e idônea na medida em que os testes de sua transposição para uma ordem jurídica particular lhe revelem aptidão para solucionar problemas de interpretação do direito positivo”¹¹⁸.

A propósito, o ajuste teórico formulado também se alinha com o pensamento do Lourival Vilanova, que, ao demarcar o objeto da Teoria Geral do Direito, formula a seguinte afirmação: “O comum ponto de partida de todo conhecimento jurídico-dogmático é a experiência do ordenamento jurídico”¹¹⁹.

Sendo assim, metodologicamente, “a Teoria Geral do Direito obtém-se por generalização, por sucessivos graus de abstração no interior das ciências jurídicas, que tomam por objeto do conhecimento o sistema de normas positivas, quer dizer, as normas incidentes nos fatos naturais e sociais, e os fatos sociais qualificados por normas”¹²⁰, ou seja, “é uma parcialização metódica do conhecimento jurídico”¹²¹.

Tal processo, porém, em nada se assemelha à lógica obtida mediante um processo de formalização das estruturas sintáticas. A linguagem formalizada corresponde à

¹¹⁶ Kelsen, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. pp. XXVII-XXVIII.

¹¹⁷ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.37.

¹¹⁸ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.37.

¹¹⁹ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p.16.

¹²⁰ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p.16.

¹²¹ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p.17.

substituição dos signos do discurso por símbolos lógicos (nova linguagem). É “pela formalização que chegamos ao domínio das formas lógicas. Sim, porque a generalizando não conseguimos nos desprender do campo de irradiação semântica de cada palavra, permanecendo, como já vimos, no plano dos conteúdos materiais. Agora, na formalização, há um *descontinuum* que representa um verdadeiro salto para o território das entidades lógicas”¹²²

Em suma, “generalizando não atingiremos a região do *logos*, permanecendo envolvidos com os núcleos de significação de uma linguagem-de-objeto ou metalinguagem material. Tão somente o processo de formalização nos libertará da concretude imanente daquelas linguagens, propiciando um salto para o universo das formas lógicas autônomo e irreduzível”¹²³.

Desta feita, por mais abstrato que seja, os conceitos obtidos por indução de um determinado sistema jurídico em particular ou um conjunto finito de sistemas jurídicos não podem ser tomados como universais ou, no pensamento kantiano, juízo autossustentável desconectado da experiência oferecida pelo direito.

3.3. O uso acrítico das categorias lógico-jurídicas e jurídico-positivas na doutrina nacional

Como visto anteriormente, o dualismo em questão passou a ser apresentado como justificativa teórica para demonstrar a necessidade de haver limitador à atividade criativa da ciência do direito. Isso demonstra que, no âmbito da ordem jurídica prescritiva, a produção das categorias jurídicas (conceitos jurídico-positivos) não prescinde dos textos de direito positivo, bem assim não permite uma teorização que se afaste dos contornos produzidos pela ordem jurídica referida.

Em tempos em que o “neopositivismo” e as teorias da argumentação são utilizadas como instrumentos legitimadores de teorias jurídicas discrepantes com a própria estrutura mínima do conteúdo de significação dos textos do direito positivo, o modelo

¹²² CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.p.74.

¹²³ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. pp.75-76.

desenvolvido por Terán passou a ser resgatado como uma solução para combater esses excessos.

No âmbito do Direito Processual, Fredie Didier Jr. resgatou a distinção originalmente concebida por Terán, inclusive com a incorporação da ideia apriorística do conceito lógico-jurídico ou por ele denominado conceito jurídico-fundamental. Para esse autor, o “conceito jurídico fundamental (lógico-jurídico, jurídico próprio ou categorial) é aquele construído pela Filosofia do Direito (é uma das tarefas da Epistemologia Jurídica), com a pretensão de auxiliar a compreensão do fenômeno jurídico onde e quando ele ocorra. Tem pretensão de validade universal”¹²⁴.

Ademais, tais conceitos funcionariam *a priori*, v. g., “alheios a qualquer realidade jurídica determinada, embora sejam produtos da experiência jurídica”, pois, na visão do autor, “não se consegue conceber a produção do intelecto humano que não tenha por base alguma experiência”¹²⁵. Note-se que, apesar de afastar a vinculação dos conceitos fundamentais com determinado sistema jurídico, o autor reconhece que o conceito fundamental possui raiz em alguma experiência jurídica, o que acaba se afastando do próprio modelo kantiano.

Aqui, identificamos um primeiro paradoxo, haja vista que a ideia de *a priori* defendida por Terán e explicada acima é justamente o contrário. O conhecimento apriorístico é ligado a um sistema nomológico, onde suas proposições são autossuficientes; exemplo: matemática¹²⁶.

Parece-nos que tais aspectos acabam sendo confirmados pelo próprio autor quando da seguinte afirmação:

Exatamente porque produzido pelo conhecimento humano, o conceito *lógico-jurídico* é também um produto cultural. O conceito é formulado a partir da observação do fenômeno jurídico, que também é manifestação cultural. Nada obstante tenha pretensão de servir à compreensão de qualquer ordenamento jurídico (pretensão universalizante), nasce da observação do Direito como fato. Como todo conceito, procede da experiência.

(...)

A elaboração desse tipo de conceito determina-se pelas contingências do seu tempo: repertório teórico existente, ideologias predominantes, concepções filosóficas prevaletentes, peculiaridade dos objetos investigados, limitações

¹²⁴ DIDIER JR., Fredie. **Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida**. Salvador: Jus Podivm, 2012. p. 42.

¹²⁵ DIDIER JR., Fredie. **Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida**. Salvador: Jus Podivm, 2012. p. 43.

¹²⁶ DIDIER JR., Fredie. **Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida**. Salvador: Jus Podivm, 2012. p. 43.

materiais para pesquisa e desenvolvimento do método etc. Tais conceitos são convencionalmente construídos e, exatamente por isso, também por convenção podem ser revistos¹²⁷.

Ora, é justamente por essa faceta metodológica convencional e cultural que não se pode conceber o conceito *lógico-jurídico* como um sistema apriorístico (nomológico, fechado), nos moldes do pensamento de Terán, e, ao mesmo tempo, defender o aspecto convencional e cultural desses conceitos, com raízes na filosofia da linguagem e seus desdobramentos.

E mais, a universalidade pretendida por esses conceitos somente poderá ser posta num sistema de referência e seu respectivo jogo de linguagem.

No mesmo sentido, inclusive, o autor do presente trabalho já se utilizou, acriticamente, desse expediente metodológico para justificar não a ausência de uma teoria geral da prescrição no ordenamento jurídico nacional, mas sim conceitos jurídico-positivos produzidos com base nos textos de cada ramo do direito positivo¹²⁸.

Felizmente, no nosso caso, um maior aprofundamento acerca dos paradigmas filosóficos já delineados e a investigação do papel da ciência do direito (metalinguagem) e sua relação com o direito positivo (linguagem-objeto)¹²⁹ permitiram uma releitura do problema à luz das contribuições colhidas na filosofia da linguagem e dentro de um contexto retórico.

Isso não significa, porém, a ausência da escolha de um método de trabalho, pois sem ele o discurso pode perder a coerência interna ou até mesmo dificultar a comunicação, já que os interlocutores não vão poder enxergar o seu sistema de referência.

¹²⁷ DIDIER JR., Fredie. **Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida**. Salvador: Jus Podivm, 2012. pp. 45-46.

¹²⁸ SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de; FERRAZ FILHO, Luiz Henrique Gomes. **(Im)possibilidade jurídica de alteração da prescrição tributária por meio de regras processuais**. In: CUNHA, Leonardo José Carneiro da *at al* (coord.) Prescrição e decadência, estudos em homenagem a Agnelo Amorim Filho. Salvador: Juspodivm, 2013, pp. 25-50.

¹²⁹ A afirmação, no momento, deve parecer um pouco vaga. Isso decorre da ausência, nesse texto, do subcapítulo destinado a investigar o papel da ciência do direito e sua natureza em relação aos níveis de linguagem. Em um futuro texto, o autor pretende refutar a crítica de Humberto Ávila à descritividade da ciência jurídica.

3.4. Uma proposta de demarcação: o conceito metodológico-jurídico

Após demarcadas nossas premissas e os postulados da filosofia que, de certo modo, permeiam o nosso discurso e, por óbvio, deve influenciar nas conclusões de todo o trabalho, é chegada a hora de demarcar o que acreditamos ser mais adequado para fluidez da comunicação jurídica.

Antes, decidimos fazer duas advertências. A primeira é que o modelo aqui exposto não está imune ao erro, pois ele é inerente a qualquer construção teórica, uma vez que a “ciência nada pode antecipar ou garantir quanto ao conteúdo de verdade de uma teoria. Há sempre que contar com a eventualidade do erro na pesquisa científica”¹³⁰.

Em suma, utilizando a expressão cunhada por José Souto Maior Borges, “todo pensador deve ‘mudar de pele’, modificando suas opiniões sempre que delas não esteja convencido ou quando constatada a necessidade de aperfeiçoamento”¹³¹.

A segunda é que, em essência (se é que é possível defender uma), não estamos estabelecendo um “novo modelo”, mas sim apresentando uma faceta ainda não tão explorada sobre uma questão muito bem explorada, sobretudo com as contribuições de Hans Kelsen e Lourival Vilanova.

Talvez a diferença seja, na visão do direito, como um fenômeno comunicacional no sentido das escolas semióticas e filosofia da linguagem, mas sem deixar de considerar seu aspecto retórico.

Tal aspecto não significa que a abstração produzida pela Teoria Geral do Direito não é importante. Muito pelo contrário! É na teoria do direito (maior abstração) e na ciência dogmática que encontramos as ferramentas ou, utilizando uma metáfora das ciências naturais, as “lentes” para compreensão e fluidez da comunicação jurídica.

Percebemos, aqui, que a contribuição da teoria dos jogos de linguagem de Wittgenstein parece florescer, pois, sem os acordos intersubjetivos produzidos pelos modelos teóricos da teoria geral do direito, como seria possível o discurso fluir? Falar da norma tributária pressupõe uma convenção mínima sobre o significado de norma.

¹³⁰ BORGES, José Souto Maior. **Ciência feliz**. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 24.

¹³¹ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. Prefácio da 3ª edição.

Entretanto, talvez por influência de uma concepção retórica do conhecimento, não defendemos a existência de uma teoria do direito, mas sim várias. Isso porque a produção do conhecimento no direito flui por meio de metáforas linguísticas, não possuindo estas a pretensão de serem certas ou erradas, mas sim um instrumento útil para a operatividade do discurso jurídico. Os sistemas jurídicos ou modelos dogmáticos funcionariam como metáforas do real. Por isso,

A doutrina realiza o seu ensinar e aprender num ambiente de imagens familiares à comunidade de falantes. Essas imagens não são necessariamente nem verdadeiras, nem falsas. Elas constituem o mundo como ele parece ser. A coerência interna dos modelos teóricos jurídicos é um poderoso *tópos* de seu argumentar, que apresenta discursivamente uma projeção metafórica do mundo real¹³².

Desse modo, a teoria do direito apresenta-se como um conceito metodológico, no sentido de metáfora ou convenções linguísticas, aptas para o desenvolvimento do discurso jurídico que permeia a ciência do direito. Por óbvio, para cumprir sua função, esse mecanismo metodológico de abstração precisa estar em constante transitividade ou reflexividade com o sistema do direito referido (sistema nomoempírico prescritivo).

Ou seja, à medida que é construído com base em um sistema prescritivo em particular ou um conjunto deles, os conceitos metodológicos não se descolam daquele sistema específico e assumem uma universalidade. Ao contrário, eles permanecem em relação como o sistema prescritivo e, por vezes, são reformulados com base em mudanças estruturais daqueles ordenamentos. É o que nos denominamos reflexividade dos conceitos metodológico com outras metalinguagens de menor abstração e com a própria linguagem-objeto.

Na verdade, em sentido análogo, destacamos as reflexões de João Maurício Adeodato sobre a importância dos conceitos fundamentais, instrumentalizados por uma dogmática jurídica, para construção dos fundamentos decisórios, ou seja, das normas individuais e concretas. Nas palavras do professor,

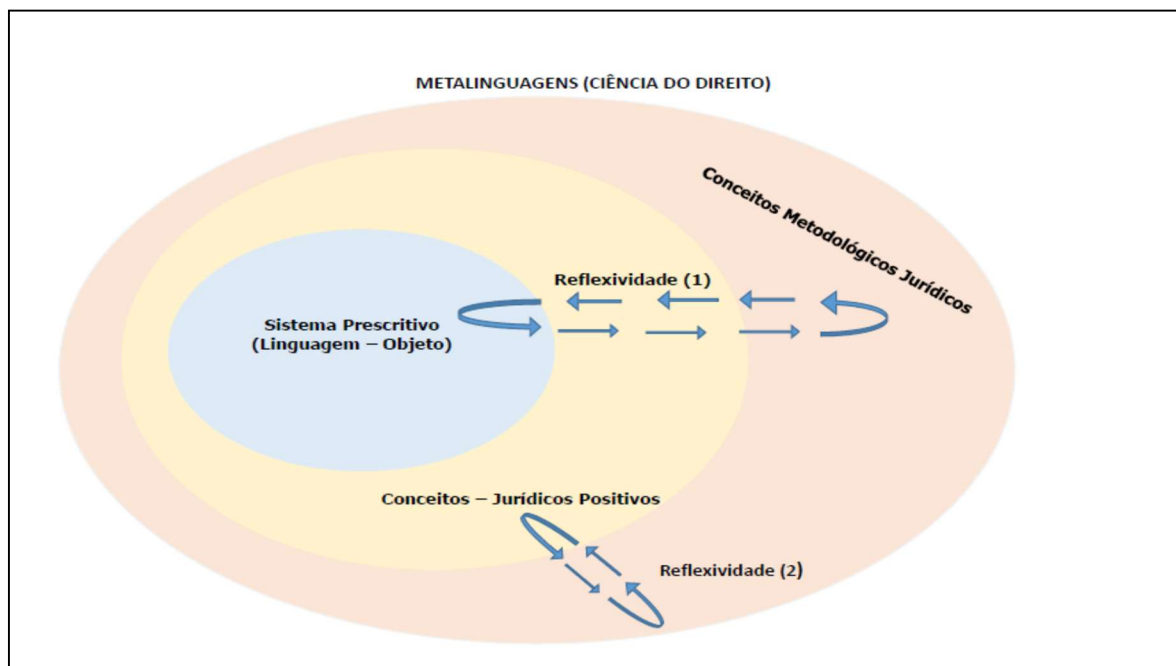
é nesse contexto que a primeira etapa no trabalho do jurista dogmático, do profissional como o advogado e o juiz, é a escolha das fontes que vão servir de base ao tratamento do caso concreto, pois, como dito, qualquer argumento e toda decisão precisam se referir a elas. Devido ao caráter procedimental do direito dogmático, essas fontes – assim como todo e qualquer ato jurídico – precisam passar por etapas, constrangimentos ou, em outras palavras, ser submetidas a determinados “testes” para verificar se detêm certas qualidades específicas

¹³² CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista**. São Paulo: Noeses, 2009, pp.22-23.

exigidas pelo sistema jurídico. Essas qualidades são designadas neste trabalho, os conceitos jurídicos fundamentais¹³³.

A reflexividade apontada é dinâmica, pois, à medida que esses conceitos teóricos servem de base para a construção dos conceitos jurídico-positivos, estão em permanente sintonia com o aparato prescritivo da ciência do direito.

Para tentar explicar didaticamente a proposta, elaboramos o seguinte gráfico:



Nele, temos: (i) o conceito metodológico-jurídico em constante interação (representada pelas setas de reflexividade) com o sistema jurídico empiricamente posto e, ao mesmo tempo, influenciando, na qualidade de lente, na construção dos conceitos jurídico-positivos; (ii) conceitos jurídico-positivos construídos a partir de determinado sistema de direito positivo em particular; e (iii) o sistema prescritivo posto que é a linguagem objeto sobreposta por metalinguagens.

¹³³ ADEODATO, João Maurício. **Análise retórica dos conceitos fundamentais da dogmática jurídica e constructivismo lógico-semântico.** (texto inédito – ainda no prelo). “É relativamente simples: o conteúdo ético do direito, isto é, a escolha do que é lícito ou ilícito, passa a um segundo plano de importância e o cerne do direito positivo concentra-se em quem faz a escolha – a autoridade – e como essa escolha é feita – o rito de elaboração. Claro que o direito positivo precisa determinar em algum momento as opções éticas, o que se decide, mas estas irão variar ao sabor dos procedimentos. A procedimentalização dogmática é uma novidade da modernidade para enfrentar os problemas trazidos pela complexidade social, a qual, para efeitos do tema aqui, pode ser entendida precisamente como o desacordo generalizado sobre a licitude ou ilicitude de uma conduta. Diante de uma questão juridicamente relevante, como, por exemplo, se é lícita a pena de morte, o direito dogmático propõe antes regar quem toma e como são tomadas as decisões”.

Ressaltamos que o diagrama acima representa não apenas um único método, mas várias ferramentas metodológicas em constante interação e, até mesmo, contraditórias entre si. Convém ressaltar que a metodologia (repleta de conceitos metodológico-jurídicos) pode variar de acordo com a comunidade cientista ou até mesmo o próprio cientista do direito. Isso não significa, porém, que não possam existir pontos em comum em cada metodologia.

Ambos são metalinguagens e se referem a uma linguagem-objeto e, por isso, não se confundem com o sistema prescritivo referido. Uma eventual internalização desses conceitos no sistema prescritivo, por meio da incorporação de um enunciado em um texto prescritivo ou em uma decisão judicial (norma individual e concreta), não faz com que ele se torne prescritivo ou verdadeiro, mas sim aflora sua função pragmática de estruturar o conhecimento jurídico.

Assim, quando nos propomos a construir ou aprimorar uma ferramenta de trabalho para o trato da produção do direito, em especial a produção irregular, estamos, em rigor, trabalhando na formulação de conceitos metodológicos alinhados com um sistema jurídico em particular ou um conjunto deles.

Finalmente, podemos sumarizar no presente capítulo as seguintes premissas para o desenvolvimento do trabalho:

Na comunicação jurídica, é inegável a existência das convenções linguísticas científicas (metodológicas) e os limites discursivos impostos pelo sistema normativo e seu caráter prescritivo. Esse é um fenômeno que também pode ser compreendido à luz da teoria dos jogos de linguagem. Importante é que o modelo teórico, qualquer que seja, esteja pautado em um determinado sistema de referência. Por isso, não podemos conceber uma estrutura cognitiva sem a presença de um sistema de referência.

O nosso sistema de referência é pautado no Construtivismo Lógico-Semântico e a sua base filosófica. Sua proposta metodológica consiste em, por meio de uma “concepção epistemológica bem demarcada, a Filosofia da Linguagem, e da atribuição de sentido, amarrar, lógica e semanticamente, suas proposições, para a construção de seu objeto, que constitui uma das infinitas possibilidades de enxergá-lo”.

Assim, iremos desenvolver uma técnica de estudo, estruturada nos pilares do modelo teórico acima, com o escopo de eliminar, por meio de uma formulação sintática, os ruídos de comunicação existentes entre as teorias atinentes à produção jurídica, especialmente no que concerne à validade, invalidade e conceitos correlatos.

CAPÍTULO 2

A VALIDADE JURÍDICA E SEUS MÚLTIPLOS ASPECTOS

Após a explicitação dos fundamentos que serão utilizados para a construção do nosso modelo teórico, será preciso analisar a validade jurídica e os seus múltiplos aspectos, pois o tema consiste na base de sustentação de todas as teorias atinentes à produção jurídica e as consequências (jurídicas ou não) da produção irregular dos atos jurídicos.

Com isso, analisaremos os sentidos da acepção “validade jurídica” e conceitos correlatos de modo a identificar a existência de uma base comum, entre as diversas teorias existentes, capaz de orientar a conformação de uma ferramenta metodológica apta a proporcionar maior segurança no trato da produção jurídica e as suas consequências, sobretudo na produção irregular.

1. SIGNIFICADOS DO TERMO “VALIDADE JURÍDICA” E A NECESSIDADE DE DEMARCAÇÃO DO CAMPO DE ESTUDO

1.1. Considerações iniciais

Como tratado no capítulo anterior, por vezes a comunicação jurídica fica prejudicada em função da utilização de recurso metodológico e/ou paradigmas distintos para debater sobre o mesmo objeto de estudo. E a falta de esclarecimento sobre a acepção ou o contexto de determinada proposição pode gerar uma *disputa verbal*, onde a “maioria das

discordâncias entre juristas é, a rigor, proveniente de desajuste linguístico nos significados dos signos por eles usados”¹³⁴.

Por isso, o debate sobre o tema da “validade jurídica” demanda ao pesquisador a tarefa inicial de catalogar (sem pretensão de esgotar todos os sentidos possíveis) os principais significados utilizados pela comunidade jurídica, em especial na doutrina especializada do Direito Tributário, a fim de afastar ou, pelo menos, diminuir o ruído de comunicação ocasionado pelo desajuste linguístico acima referido¹³⁵.

E, para chegar ao catálogo da expressão na linguagem jurídica, faz-se necessário percorrer o significado da validade, utilizado na linguagem comum e na filosofia geral. No sistema de linguagem ordinário (linguagem comum), a expressão “validade” é tomada como uma qualidade do válido, valor ou até mesmo legitimidade. Por sua vez, o termo “válido” pode denotar vários significados, como, por exemplo, “(i) forte, sadio, robusto, que têm valor de saúde; (ii) legal, que está conforme as exigências da lei; (iii) eficaz, eficiente, que surte efeito”¹³⁶.

Nos principais glossários de filosofia, também encontramos o vocábulo validade (validez) como uma característica do válido. Para o termo “válido”, podemos catalogar alguns sentidos, tais como: (i) válido como verdadeiro, bom, belo (aceito por todos); (ii) relação de compatibilidade com as regras estabelecidas ou reconhecidas; (iii) utilidade ou eficiência de um meio; (iv) uma propriedade aplicável a um enunciado e/ou argumento¹³⁷

¹³⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Sobre as definições**. In: *Lógica e direito*. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016. pp.249-251. “A maioria das discordâncias entre juristas é, a rigor, proveniente de desajuste linguístico nos significados dos signos por eles usados. A pergunta “Você é Jusnaturalista?” envolve inexoravelmente saber, em um primeiro momento, qual a significação atribuída ao termo (suporte físico) “jusnaturalista”. Contudo, sem antes definir o conceito de “jusnaturalista”, os juristas se lançam em debates calorosos, desprovidos de sentido, em virtude de atribuírem à mesma palavra vários conceitos diferentes (às vezes até opostos), e pior, sem se darem conta. (...) A situação se agrava quando ocorre a baralhada de planos (níveis) do discurso jurídico entre a linguagem do direito positivo (linguagem objeto) e a linguagem da Ciência do Direito (metalinguagem).(...) Enfim, não há como se trabalhar qualquer conceito, seja qual for o campo de conhecimento, sem operar com a categoria lógica da definição”.

¹³⁵ A importância e, ao mesmo tempo, a dificuldade é ressaltada até mesmo por autores retóricos como João Maurício Adeodato. Cf. ADEODATO, João Maurício. **Análise retórica dos conceitos fundamentais da dogmática jurídica e constructivismo lógico-semântico**. (texto inédito – ainda no prelo). “Um dos conceitos dogmáticos mais adjetivados, demonstrando tanto a importância quanto a ambiguidade desse conceito central, é precisamente o de “validade”: “validades” técnica (técnico-jurídica, técnico-formal), fática (vigência, eficácia), moral (justiça, fundamento), positiva... Dentre muitos outros, Miguel Reale é um autor que, sob a rubrica de validade, entende os três problemas centrais da filosofia do direito, da teoria geral do direito e da dogmática jurídica: fundamento, vigência e eficácia”.

¹³⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 706.

¹³⁷ Cf. ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução: Alberto Bossi. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p.1176; LALANDE, André. **Vocabulario técnico y crítico de la filosofía**. Tomo II. Buenos

Podemos identificar, também, a validade como uma relação entre o elemento e esse conjunto. “O que faz o elemento pertencer a um conjunto e, portanto, ser válido, é ele subsumir-se aos requisitos eleitos para a delimitação desse conjunto. Tais requisitos, contudo, variam de acordo com os critérios de uso da classe”¹³⁸.

Noutro giro, quando analisamos o signo “validade jurídica” percebemos que, por vezes, a comunicação (debate) sobre o tema não flui em virtude da multiplicidade de sentidos em que o termo é utilizado nos diversos campos de estudo¹³⁹. Aliás, a preocupação dos teóricos com a validade jurídica é tão antiga quanto o próprio estudo do direito. O tema, no plano internacional, já recebeu contribuições de diversos juristas, filósofos do direito, sociologia jurídica e outros ramos¹⁴⁰.

Na sociologia jurídica, por exemplo, podemos encontrar estudos relacionando o conceito de validade ao grau de aceitabilidade pelos destinatários de uma regra jurídica em determinado sistema, isto é, há regra válida quando “a comunidade se comporta segundo os seus comandos. Aqui a validade possui o mesmo significado de efetividade”¹⁴¹.

Norberto Bobbio isola a análise de validade à existência da norma jurídica. Ele assevera que a construção de uma teoria da norma jurídica perpassa pela necessidade de distinção entre três problemas distintos, a saber: justiça, validade e eficácia. No primeiro problema, a preocupação do teórico consiste no exame de adequação da norma com os valores fundantes do ordenamento, isto é, se a norma é justa ou injusta. No segundo problema, a concepção de validade é tomada como uma análise de existência da norma em determinado ordenamento jurídico, pois impõe um juízo de constatação se uma regra é jurídica. O terceiro problema (eficácia) de uma norma jurídica é o “de ser ou não seguida

Aires: El Ateneo, 1953. p. 1404. MORA, Jose Ferrater. **Diccionario de filosofia**. Tomo I. Buenos Aires: Editorial Sudamericana. p. 867.

¹³⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 708.

¹³⁹ Cf. LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 93

¹⁴⁰ Cf. ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução: Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. HART, H.L.A. **O conceito de direito**. 3ª ed. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Trad. Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000. RAZ, Joseph. **O conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos**. Tradução: Maria Cecília Almeida. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012. MORCHON, Gregorio Robles. **Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho**. Volumen I. Madrid: Civitas.

¹⁴¹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. pp.1-2.

pelas pessoas a quem é dirigida (os chamados destinatários da norma jurídica e, no caso de violação, ser imposta por meios coercitivos pela autoridade que a evocou”¹⁴².

Nesse contexto, o autor italiano assevera que cada problema da norma jurídica elencado acima (justiça, validade, eficácia) delimitará um campo de investigação para o filósofo do direito. Da investigação do problema da justiça nascerá a filosofia do direito como teoria da justiça, enquanto do problema da validade nascerá a filosofia do direito como teoria geral do direito, e, por fim, do problema da eficácia surgirá a filosofia do direito como sociologia jurídica¹⁴³.

A complexidade do tema também não difere quando observamos o tratamento da questão no campo da filosofia do direito. Sônia Maria Mendes, em relevante obra sobre o tema, relaciona três concepções sobre validade advindas da história da filosofia do direito. São elas: “i) ética, axiológica ou jusnaturalista; ii) jurídica, sistêmica ou normativista; iii) sociológica, fática ou realista”¹⁴⁴.

Note-se que a imprecisão, ou melhor, a falta de uniformidade teórica quanto ao tratamento da validade atinge até mesmo os ramos de separação do tema (sociologia, filosofia do direito e dogmática jurídica).

Marcos Bernardes de Mello, por exemplo, enquadra o aspecto sociológico da validade no campo da efetividade do direito. Porém, no campo da filosofia do direito o estudo da validade estaria atrelado: a) como plano lógico do dever ser, ambiente em que o direito (discurso jurídico) é desenvolvido; b) como relação de conformidade do direito com

¹⁴² BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001. pp.45-47

¹⁴³ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001.p.51-52. “O problema da justiça dá lugar a todas aquelas investigações que visam elucidar os valores supremos a que tende o direito, em outras palavras, os fins sociais, cujo instrumento mais adequado de realização são os ordenamentos jurídicos, com seus conjuntos de leis, de instituições e órgãos. Nasce daí a filosofia do direito como teoria da justiça. O problema da validade constitui o núcleo de investigações que pretendem determinar em que consiste o direito enquanto regra obrigatória e coativa, quais são as características peculiares do ordenamento jurídico que o distinguem dos outros ordenamentos normativos (como o moral) e, portanto, não os fins que devem ser realizados, mas os meios cogitados para a realização desses fins, ou o direito como o instrumento de realização da justiça. Daí nasce a filosofia do direito como teoria geral do direito. O problema da eficácia nos leva ao terreno da aplicação das normas jurídicas, que é o terreno dos comportamentos efetivos dos homens que vivem em sociedade, dos seus interesses contrastantes, das ações e reações frente à autoridade, dando lugar à investigações em torno da vida do direito, na sua origem, no seu desenvolvimento, na sua modificação, investigações estas que normalmente são conexas a indagações de caráter histórico e sociológico. Daí nasce aquele aspecto da filosofia do direito que conflui para a sociologia jurídica”.

¹⁴⁴ MENDES, Sônia Maria Broglia. **A validade jurídica e o giro linguístico**. São Paulo: Noeses, 2007. p.84.

seus fundamentos (éticos, filosóficos, sociológicos ou dogmáticos)¹⁴⁵. Finalmente, no campo da Teoria do Direito, a validade deveria ser estudada como “qualificação que se atribui aos atos jurídicos, inclusive de natureza legislativa, que são conformes com o direito daquela comunidade, especificamente, não contendo qualquer mácula que os torne defeituosos”¹⁴⁶

A propósito, reconhecendo a existência de grande ruído de comunicação, o autor propõe a designação da validade jurídica sob três aspectos: a) legitimidade do direito (fundamento filosófico e ético); ii) efetividade do direito (fundamento sociológico); iii) vigência do direito (fundamento dogmático)¹⁴⁷.

A separação proposta pelo professor alagoano (Filosofia do Direito x Teoria do Direito), porém, não oferece um critério demarcatório seguro, especialmente quando a questão filosófica é tratada sob o enfoque normativista. A análise do fundamento de validade de determinada norma jurídica, por exemplo, na classificação tratada acima poderá envolver questões atinentes à filosofia e à teoria do direito. Logo, o modelo acima não está imune aos múltiplos desacordos teóricos.

Robson Maia Lins, enfatizando o aspecto normativista, identificou vários significados sobre o termo validade, evidenciando aspectos atinentes à relação da norma *versus* sistema (fundamento de validade) e aspectos qualitativos dos atos produzidos dentro do sistema jurídico (mecanismos de correção da produção irregular):

Validade é a palavra plurívoca, e, dentre os seus significados, os mais empregados são: (i) fonte formal do direito; (ii) fundamento de validade; (iii) processo de invalidação das normas; (iv) ato que põe no sistema a norma invalidadora; (v) justeza da norma; (vi) vigência; (vii) eficácia e (viii) relação de pertinência da norma com o sistema ¹⁴⁸.

¹⁴⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.1. “(a) No campo da Filosofia do Direito é utilizada: (a.a) Para designar o plano lógico, plano do dever-ser, em que se desenvolve o fenômeno jurídico, diferentemente do plano da causalidade física, natural, que constitui o plano do ser. Por isso, tem-se que a validade estará em oposição à causalidade. Validade é produto da imputação do homem aos fatos, enquanto a causalidade é facticidade, realidade física, completamente alheia e infensa à imputação. Nesse sentido, diz-se que o direito se desenvolve num plano da validade. (a.b) Utiliza-se para qualificar o direito que está conforme, ou não, com os seus próprios fundamentos, sejam éticos, filosóficos, sociológicos ou dogmáticos. Nesta acepção, as normas que integram o ordenamento jurídico serão consideradas válidas e inválidas, consoante estejam ou não, de acordo com aqueles fundamentos”.

¹⁴⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.2.

¹⁴⁷ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.2.

¹⁴⁸ LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**. Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2000.p.73.

Assim, verifica-se que nem mesmo a separação tradicional dos ramos de estudo do termo validade (sociologia, filosofia do direito e dogmática jurídica) oferece uma resposta conceitual unívoca ou, até mesmo, com pouco espectro de discussão, sobretudo na identificação do que pertence ao campo da filosofia do direito e à teoria do direito.

Outra diferenciação proposta de recorte do estudo da validade jurídica consiste em dividir o tema com base na função interna ou externa. Dentre as propostas de separação, podemos relacionar a distinção entre validade do ordenamento jurídico e validade da norma jurídica¹⁴⁹. A validade do ordenamento jurídico, nesse sentido, consiste em uma análise relacional do ordenamento como um todo e seu respectivo fundamento de sustentação, ao passo que a validade da norma jurídica está atrelada à relação interna dentro de determinado sistema do direito positivo¹⁵⁰.

É possível, também, observar a validade a partir das suas funções, como propõe Alf Ross¹⁵¹. A primeira função é a intrassistêmica, composta de uma proposição relacional designativa de que determinado ato ou norma possui efeitos jurídicos, ou seja, “afirmar que um ato é válido é afirmar algo segundo um sistema de normas dado”. A segunda função é a externa, utilizada na metalinguagem da teoria do direito para designar “a existência de uma norma ou de um sistema de normas”. Finalmente, a terceira função é “para indicar uma qualidade apriorística, especificamente moral, chamada também de ‘força obrigatória’ do Direito, que dá lugar a uma obrigação moral correspondente. Esta é a ‘validade’ na ética e no Direito Natural”¹⁵².

¹⁴⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Ser, dever-ser e a validade das normas jurídicas**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. pp.200-201. “Para a compreensão do conceito de validade, é necessário discernir, de início, entre duas acepções do termo. Por um lado, pode-se tratar da validade do ordenamento jurídico considerado como todo, enquanto, de outro, fala-se da validade de uma norma jurídica isoladamente considerada. Percebe-se que, embora o segundo sentido de validade, mais operativo, dependa do primeiro, trata-se de questões relativamente dissociadas”.

¹⁵⁰ Cf. DULCE, Maria José Fariñas. **El problema de la validez jurídica**. Madrid: Civitas, 1991. pp.24-28. MENDES, Sônia Maria Broglia. **A validade jurídica e o giro linguístico**. São Paulo: Noeses, 2007. pp.79-80. “(...) Maria José Fariña Dulce ressalta a importância de distinguir o conceito de validade da norma jurídica do conceito de validade do ordenamento jurídico. No primeiro caso, fala-se de ‘validade intrassistêmica’, ‘validade puramente formal’ ou ‘validade intrajurídica’, pois o sentido se produz dentro do próprio sistema jurídico, e a norma válida é aquela que pertence ao sistema jurídico. A validade da norma será dada por uma superior a ela, e assim sucessivamente, isto é, o ato de criação das normas obedece aos requisitos estabelecidos pelo próprio sistema jurídico. Em relação ao conceito de validade do ordenamento jurídico, no entanto, é necessário que se busque o próprio fundamento da validade do ordenamento jurídico (...)”.

¹⁵¹ Sobre o tema, conferir a análise realizada por Riccardo Guastini. GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 109-115.

¹⁵² MENDES, Sônia Maria Broglia. **A validade jurídica e o giro linguístico**. São Paulo: Noeses, 2007. pp.80-81.

Também podemos destacar a noção de validade “forte” ou “fraca”, elaborada por Riccardo Guastini. A validade, no sentido forte ou pleno, está associada à relação de uma norma jurídica com o sistema. Logo, “uma norma válida dentro do sistema jurídico dado é uma norma que responde aos critérios de identificação do próprio sistema”. Por sua vez, o conceito de validade em sentido fraco está relacionado com o “existir” como norma posta. “Nesse sentido, uma norma válida é, muito simplesmente, uma norma que foi efetivamente criada, “posta”, isto é, formulada e publicada (promulgada) por uma autoridade normativa *prima facie* competente”¹⁵³.

A diferenciação proposta pelo autor italiano fica mais clara quando analisamos o seguinte exemplo por ele elaborado:

Por exemplo, adotando-se o sentido fraco de “validade”, no nosso ordenamento uma norma aprovada pelas Câmaras e promulgada pelo Presidente da República seria uma norma “válida”, mesmo se, por ventura, no processo de formação da lei, as duas Câmaras tivessem procedido de modo diverso do que é prescrito no art. 72 da Constituição, ou se a norma posteriormente se revelasse em oposição a um princípio constitucional. No sentido forte de validade, ao contrário, a norma em questão seria obviamente “inválida”, em virtude do caráter rígido da vigente Constituição (arts. 134-139). Convém observar, contudo, que a validade em sentido fraco, a mera “existência” não é destituída de efeitos jurídicos. Ao contrário, a “existência” é condição suficiente de aplicabilidade das normas, quer dizer, também as normas inválidas (em sentido forte) são suscetíveis de aplicação: ao menos até que sua invalidade não seja constitutivamente declarada por um órgão para isso competente (a Corte constitucional para as normas de ordem legislativa, os juízes administrativos para as normas regulamentares)¹⁵⁴.

Portanto, na teoria ou na filosofia jurídica sempre será possível buscar várias acepções ou sentidos para a análise e o conhecimento do tema, as quais, inclusive, assumem aspectos antagônicos ou por muitas vezes se complementam. Não obstante a imprecisão quanto ao conceito, nossa tarefa será delimitar o nosso campo de estudo¹⁵⁵ e apresentar algumas definições utilizadas ao longo do tempo. Considerando que um dos objetivos do

¹⁵³ GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 101-102.

¹⁵⁴ GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 102 (nota de rodapé 99).

¹⁵⁵ BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**. São Paulo: Noeses, 2014. pp.1-3. “Se, por um lado, o corte aparece como um limite que a condição humana nos impõe, restringindo a nossa habilidade para “absorver” a complexidade do mundo, por outro, o ato de promover cisões no contínuo heterogêneo da realidade sensível permite ao sujeito deter-se sobre o objeto, voltar a ele a sua atenção, para, com isso, conhecê-lo. Assim, faz com que o objeto cindido e conhecido passe a integrar seu repertório pessoal de experiências, relacionando-se com outros objetos, resultados prévios de outras operações de cortes. Eis aí um ponto importante de que parte essa pesquisa: o objeto do conhecimento é sempre criado por meio de um procedimento de corte ao qual poderíamos acrescer o adjetivo de gnosiológico”.

presente trabalho é desenvolver uma ferramenta teórica (método de trabalho) para o estudo da produção do direito em desconformidade com o determinado sistema de direito positivo e as consequências igualmente previstas, o nosso campo de trabalho será o sistema de direito positivo e os respectivos conceitos metodológicos jurídicos.

Para tanto, será necessário estabelecer uma análise dogmática da validade e as principais teorias utilizadas no direito brasileiro, bem como as designações atribuídas às consequências jurídico-positivas decorrentes da introdução norma jurídica em desconformidade com determinado sistema (invalidade, nulidade, anulabilidade, inexistência etc.) e seus múltiplos aspectos.

1.2. Validade como relação da norma com o sistema: pertinência e obrigatoriedade

A concepção da validade do ponto de vista relacional pressupõe a existência de dois corpos de linguagem distintos: *ser* e o *dever-ser*. São “dois discursos linguísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas. O mundo normativo tem sua existência própria”. Enquanto o corpo linguístico do ser é disciplinado pela causalidade natural, o corpo do dever-ser é o vínculo implicacional dado pela norma, isto é, a causalidade decorre de uma relação de imputação normativa¹⁵⁶.

Portanto, “da mesma forma que a linguagem natural constitui o nosso mundo circundante, a que chamamos de ‘realidade’, a linguagem do direito cria o domínio do jurídico, isto é, o campo material das condutas intersubjetivas, dentro do qual nascem, vivem e morrem as relações disciplinadas pelo direito”. Nesse contexto, “um mandamento qualquer só adquire *status* de jurídico por pertencer a determinado sistema de direito positivo, e o critério de pertinência é exatamente o sinal decisivo da sua validade”¹⁵⁷.

Tomando o direito como realidade linguística, podemos tratar a validade como texto, significação e norma jurídica (produto). “A primeira delas engloba as duas últimas, porque a pertinência do texto ao direito é pressuposto para construção do sentido das normas

¹⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p.222. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo, Max Limoned, 2ª edição, 1999. p. 65. “Pertencialidade é um conceito relacional estabelecido pelo conjunto das condições formais para que uma proposição jurídica seja válida, i. é, pertença a um sistema jurídico. Validade, pois, é a própria relação de pertencialidade”.

¹⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p.223.

jurídicas válidas”. É preciso, assim, “partir do plano da literalidade do direito para construir normas válidas mediante a interpretação e a organização do sentido dos enunciados prescritivos”¹⁵⁸.

Com isso, fundados na concepção de validade desenvolvida por Kelsen, muitos autores passaram a tratar o problema da validade como um problema relacional entre a proposição jurídica e o sistema, ou melhor, a validade é tomada como uma relação de pertencibilidade da norma para como o sistema. Paulo de Barros Carvalho leciona que:

A validade não deve ser tida como um predicado monádico, como propriedade ou como atributo que qualifica a norma jurídica. Tem *status* de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa, considerada em sua inteireza lógico-sintática e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que uma norma “n” é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema “S”. Ser norma é pertencer ao sistema, o “existir jurídico específico” a que alude Kelsen. Antes de sua admissibilidade pelo ordenamento, falemos de outra unidade, porque norma jurídica ainda não será (...) ¹⁵⁹.

Sobre o dualismo existência e validade, José Souto Maior Borges, também fundado na concepção kelseniana, esclarece:

No plano normativo, a existência se confunde com a própria validade da norma. Uma norma jurídica enquanto juridicamente vale. Consequentemente, a afirmação de que uma norma jurídica só existe enquanto válida equivale à afirmação de que, juridicamente, a existência da norma se define pela validade. Existência e validade da norma jurídica são, assim, termos equivalentes. Demonstrar a existência da norma jurídica é demonstrar a sua validade. Existir é, juridicamente, ser válido. Dizer que a norma jurídica existe significa o mesmo que afirmar a sua validade¹⁶⁰.

Gabriel Nogueira Dias, especialista na obra de Hans Kelsen, destaca que a obra do jurista de Viena não pode ser entendida de modo isolado, motivo pelo qual adota uma estratégia metodológica para explicar a sua teoria do direito, em especial a sua concepção de

¹⁵⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 53. “Assim, a validade será entendida doravante como a pertinência de um documento normativo ao direito positivo, em função dos critérios instituídos por sua fonte de produção, identificáveis na enunciação enunciada do próprio documento normativo. A validade no plano do texto é condição necessária de validade do conteúdo: atacando-se o texto, desqualifica-se a validade não só do documento, como de todo o seu conteúdo”.

¹⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.57. No mesmo sentido: IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. pp.115-117. “Validade, portanto, consiste na relação de pertencibilidade de um documento normativo com determinado sistema jurídico. (...) Apenas será válido se o fato jurídico de sua criação (enunciação) for suficiente. Validade, portanto, consiste numa relação existente entre o enunciado prescritivo e o sistema jurídico a que pertence. A correção ou não da relação é outorgada pelo fato jurídico (enunciação) quando confrontado com as normas de produção normativas”.

¹⁶⁰ BORGES, José Souto Maior. **Obrigações Tributárias**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.64.

validade, com base em “uma periodização de sua obra, de modo que cada modificação essencial, tanto na estrutura quanto no significado do conceito de validade desenvolvido por Kelsen, possa ser marcada pela delimitação de uma nova fase do autor, o que, certamente, abre espaço para a compreensão de suas ideias”¹⁶¹.

Na primeira fase (1911-1913 – visão estática), “Kelsen se volta veementemente contra a tentativa de fundamentar a validade das normas jurídicas com argumentos psicológicos ou sociológicos”, pois tal fundamentação seria “extra” jurídica. No início, o autor associa a discussão sobre a validade com o fundamento material da imperatividade do sistema jurídico. Com isso, investigar a “validade” da norma não seria relevante, pois ultrapassaria os limites do jurídico, desviando o foco para a investigação da justificação material do ordenamento. Para ele, a “pergunta que o jurista está autorizado a fazer só pode ser formal; o que o jurista deve constatar não é o fundamento, o por quê, mas o como”¹⁶².

A segunda fase (1913-1920 – reformulações teóricas) é marcada pelo desenvolvimento de ferramentas metodológicas que, no futuro, irão compor os pilares da sua teoria. Daí a denominação de “tempo de rearmamento teórico”. Aqui não podemos identificar uma modificação propriamente dita da sua anterior concepção de validade (primeira fase), mas o desenvolvimento e introdução de “novos elementos que aos poucos se incorporam à sua teoria geral do direito nessa época – entre outros a teoria da hierarquia das normas, a visão dinâmica do direito e a teoria da norma fundamental – vão simplesmente determinar as coordenadas essenciais da temática validade na Teoria Pura do Direito”¹⁶³.

Na terceira fase (1920-1961 – clássica) a concepção de validade do autor de Viena brota na sua teoria pura do direito, estruturada na diferenciação entre estática e dinâmica. Na perspectiva estática, a concepção de validade kelseniana está sustentada na

¹⁶¹ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. p.161.

¹⁶² DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. pp.189/191/192.” Em suma: à questão da validade Kelsen ‘responde’ referindo-se à obrigatoriedade. Esta última constitui para ele uma hipótese necessária do ponto de vista jurídico-científico e não é acessível à ciência do direito. Isto, porém, evidentemente não significa outra coisa senão que a solução de Kelsen para a questão da validade nessa primeira fase de sua obra, no fundo, é nada mais do que uma retumbante *petitio principii* epistemológica para a realização do trabalho jurídico-científico”.

¹⁶³ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. p.195. “Em outras palavras: quanto menos Kelsen se ocupa expressamente da temática da validade nessa segunda fase, tanto mais as modificações efetuadas na sua edificação teórica contribuem para uma nova fundamentação e para um novo suporte de sua teoria geral do direito. É o período em que Kelsen está em busca do ‘rearmamento’ de suas teses, encontrando guarida para tanto em uma série de novos instrumentos – em parte desenvolvidos por ele mesmo, em parte claramente emprestados – para conferir à sua teoria do direito uma nova feição e novo conteúdo, novo contorno e nova textura”.

seguinte hipótese: “as normas de um ordenamento dado serão válidas se puderem ser derivadas *dedutivamente* do conteúdo de uma determinada norma fundamental”, isto é, a validade, nessa visão, seria determinada por meio de uma relação de conformidade de uma norma jurídica com a norma fundamental¹⁶⁴.

No modelo dinâmico, essa norma sofre uma reformulação epistemológica¹⁶⁵, passando a ser fundamento, e não o conteúdo da validade. Com isso, ela é “nada além da instituição de uma hipótese factual geradora de normas, a da atribuição de poder a uma autoridade legisladora, ou – o que quer dizer o mesmo – de uma regra que determina como devem ser produzidas as normas gerais e individuais do ordenamento”¹⁶⁶.

Na quarta fase (1962-1973 – crítica da teoria pura do direito), Kelsen aprimora a sua teoria fazendo algumas reformulações. A mais relevante consiste na substituição da justificativa lógico-transcendental da norma fundamental pela adoção da teoria das ficções de Hans Vaihinger. Com isso, a norma fundamental passa a ser explicada como uma ficção epistemológica. A mudança também impacta nas formulações sobre a validade¹⁶⁷.

¹⁶⁴ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. pp.236-239. “A norma fundamental da concepção estática de validade desempenha um papel duplo na medida em que é compreendida, por um lado, como ‘metanorma’ que fundamenta a validade do ordenamento jurídico e, por outro, como a última norma do sistema hierárquico, ou seja, como a última e única fonte da qual todas as normas jurídicas derivam os seus conteúdos”.

¹⁶⁵ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. p. 248. Por outro lado, no modelo dinâmico, ela é justificada epistemologicamente da seguinte forma: “a norma fundamental de Kelsen pode ser compreendida *mutatis mutandis* como uma espécie de ‘conceito puro de razão’ ou de ‘categoria’ Kantiana que, na qualidade de forma de pensamento, tem somente a tarefa de transformar certas ideias em conhecimento. Um objeto deve poder ser pensado graças à norma fundamental. Com a ajuda desta última, o objeto da ciência do direito, i.e., as normas jurídicas ou – o que significa o mesmo aqui – as normas jurídicas válidas, torna-se enfim possível o conhecimento”.

¹⁶⁶ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. p. 260. “De acordo com o modelo dinâmico da validade de Kelsen, a relação entre a norma fundamental e as normas jurídicas positivas se orientam muito mais por uma regra de criação determinada por uma última autoridade investida de poderes pela norma fundamental, e que, portanto, permite que se compreenda o ordenamento jurídico com todas as suas normas jurídicas de acordo com a teoria da hierarquia das normas de Merkl, isto é, permite que se examine a sua validade”.

¹⁶⁷ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. pp. 292-294. “Com o novo contorno e textura da norma fundamental, muda também o caráter do ‘pico’ da *estrutura* da validade kelseniana. Este não dispõe mais de três, mas de apenas duas facetas. Em contrapartida, os *significados* de validade permanecem quantitativamente iguais, ou seja, quatro, mas apresentam-se parcialmente diferentes no que diz respeito à qualidade. Assim, fica suprimido o significado epistemológico de validade como sinônimo de norma não-contraditória, ou seja, provida de sentido. Com relação ao grupo de validade “dinâmico”, Kelsen operará com a ideia de reconhecimento, e nesse ponto a validade poderá ser ocasionalmente caracterizada com o significado de ‘anerkannte Norm Der Rechtsordnung’ (norma reconhecida no ordenamento jurídico). Os conteúdos de sentido tradicionais da concepção de validade kelseniana, i.e., validade como ‘pertinência’ e ‘obrigatoriedade’, também se encontram na continuação da teoria geral do direito”.

Em que pese à relevância do debate sobre a norma fundamental como elemento estrutural para teoria pura e, conseqüentemente, o conceito de validade, para a fins da presente pesquisa, iremos destacar outros aspectos da validade presentes na obra do jurista de Viena. Não sem antes tomar de empréstimo a pertinente advertência formulada por Gabriel Nogueira Dias:

Antecipemos desde já que a palavra “Geltung” (validade) na Teoria Pura do Direito não apresenta apenas um único, mas diferentes significados, a depender da constelação temática em que surge esse vocábulo ou seus derivados “gültig” (válido), “gilt” (vale), “geltend” (vigente) etc. Assim, conforme o objeto de interesse do conhecimento, Kelsen concentra a sua atenção – explicitamente ou não – num aspecto diferente da fundamentação da sua estrutura de validade, de modo que na sua teoria geral do direito clássica se podem identificar, *summa summarum*, ao menos quatro significados de validade, ainda que totalmente separados e nem mutuamente excludentes.

Uma observação mais acurada permite classificar os quatro significados diferentes do conteúdo da validade em dois gêneros. Enquanto o conteúdo de um grupo deve mais às características epistemológicas da norma fundamental, o outro está mais relacionado, apesar de também estar essencialmente em conexão com a norma fundamental (como não poderia deixar de ser quanto à questão da validade nessa fase do trabalho de Kelsen), à consideração das perspectivas estática e dinâmica do direito¹⁶⁸.

Como apontado acima, na teoria pura do direito o sentido da validade é variável. O *primeiro* é a relação da validade com o “existir” normativamente (validade como expressão do dever-ser, e não de ser), o que significa que o valer retira a norma do mundo do ser, ou melhor, do sistema de linguagem ordinário ou comum¹⁶⁹. O valer significa estar no ordenamento jurídico em oposição aos fatos. “Nesse sentido específico, a validade de uma norma ‘*não é verificável*’”¹⁷⁰.

Um aspecto interessante dessa perspectiva da validade é que, em contraposição, a “invalidade” equivale a um “não ser jurídico”. Daí a impertinência, nesse contexto, da

¹⁶⁸ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. p. 261. No mesmo sentido: Cf. ADEODATO, João Maurício. **Análise retórica dos conceitos fundamentais da dogmática jurídica e constructivismo lógico-semântico**. (texto inédito – ainda no prelo). “Sobre os termos validade, vigência e eficácia, a ambigüidade é auxiliada pelas traduções a partir da doutrina alemã (*Gültigkeit, Geltung, Geltungsdauer, Rechtskraft, Effektivität, Haltbarkeit, Wirksamkeit, Validität...*), quando os termos são por vezes usados indistintamente”.

¹⁶⁹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 11. “Se, como acima propusemos, empregarmos a palavra ‘dever-ser’ num sentido que abranja todas essas significações, podemos exprimir a vigência (validade) de uma norma dizendo que certa coisa deve ou não deve ser, deve ou não deve ser feita. Se designarmos a existência específica da norma com a sua ‘vigência’, damos dessa forma expressão à maneira peculiar pela qual a norma – diferentemente dos fatos naturais – nos é dada ou se nos apresenta. (...) Como a vigência da norma pertence à ordem do dever-ser, e não à ordem do ser, deve também distinguir-se a vigência da norma da sua eficácia”.

¹⁷⁰ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. p. 308.

afirmação “norma jurídica inválida”, pois se uma entidade é inválida não pertence à classe da linguagem jurídica¹⁷¹.

Na *segunda* acepção, a validade é colocada como um atributo, qual seja: obrigatoriedade. De “acordo com essa visão, deve-se partir do princípio de que a norma *vigente* que se refere ao comportamento de uma pessoa, deve ser vista incondicionalmente pelos indivíduos submetidos ao direito como norma jurídica vinculante”¹⁷². Em suma:

Por “validade”, queremos designar a existência específica de normas. Dizer que uma norma é válida é dizer que pressupomos sua existência ou – o que redundaria no mesmo – pressupomos que ela possui “força de obrigatoriedade” para aqueles cuja conduta regula. As regras jurídicas, quando válidas, são normas. São, mais precisamente, normas que estipulam sanções¹⁷³.

Logo, toda norma de estrutura que atribui o poder de produção normativa a um órgão ou autoridade confere obrigatoriedade à norma derivada (produzida) para todos os seus destinatários. “Ela contém, primeiramente, a autorização para que o órgão jurídico estabeleça normas jurídicas. Além disso, para que aquelas pessoas cujo comportamento deve ser regulado por essa norma estabelecida, ela atua como ordem para que aceitem a norma assim produzida como válida e vinculante”¹⁷⁴.

¹⁷¹ Kelsen, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. pp. 230/232. “O princípio geral que está na base dessa visão pode ser formulado da seguinte maneira: uma norma jurídica é sempre válida, não pode ser nula, mas pode ser anulada. Existem, contudo, diferentes graus de anulabilidade. A ordem jurídica pode autorizar um órgão especial a declarar uma norma nula, ou seja, anular a norma com força retroativa, de modo que os efeitos jurídicos, previamente produzidos pela norma, possam ser abolidos. (...) a decisão não é ‘declaratória’, ou seja, ela não é, da maneira que se apresenta, uma declaração de nulidade; ela é uma anulação verdadeira, uma anulação com força retroativa. Deve existir algo juridicamente existente ao qual essa decisão se refere. Daí o fenômeno em questão não poder ser algo nulo *ab initio*, ou seja, juridicamente nada. Ele tem que ser considerado uma norma anulada com força retroativa pela decisão que a declara nula *ab initio*. Do mesmo modo que tudo o que era tocado pelo rei Midas tornava-se ouro, tudo que se refere ao Direito torna-se Direito, i.e., algo juridicamente existente”.

¹⁷² DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. pp. 275/277. “A estratégia de Kelsen é inconfundível. Ele declara resolvida a questão do fundamento da obrigatoriedade do ordenamento jurídico e das suas normas, por meio da função normativa da norma fundamental pressuposta, e limita a questão da validade ao problema de se um comando correspondente deve ser visto objetivamente como uma norma jurídica, o que Kelsen tratará a lume através do significado da validade como ‘pertinência de uma norma ao ordenamento jurídico’”.

¹⁷³ Kelsen, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 43.

¹⁷⁴ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. p. 313. “Quando Kelsen sinonimiza validade e obrigatoriedade, trata-se sempre de ter em mente a representação jurídico-científica do significado da validade das normas do ordenamento jurídico do ponto de vista dos sujeitos submetidos ao direito, ou seja, da perspectiva daqueles que em última instância são afetados pela sanção das normas jurídicas. Toda norma jurídica deve ser vista pelos sujeitos da comunidade jurídica submetidas ao direito como vinculante. Nesse sentido, a obrigatoriedade, como já apresentada anteriormente, é vista como uma propriedade de todo o ordenamento jurídico, e o elemento

Em outras palavras, a concepção assemelha-se à ideia de presunção de regularidade (constitucionalidade, por exemplo) das normas como elemento estrutural de qualquer sistema jurídico¹⁷⁵.

A *terceira* concepção da validade é associada à pertinência, apreendida na perspectiva dinâmica, e com isso lhe é agregado um sentido subjetivo, que pode ser entendido da seguinte forma: “um ato de vontade é reconhecido como norma jurídica válida na medida em que esse ato pode ser incluído no ordenamento jurídico como ato de produção do direito por uma autoridade *competente*, ou seja, um órgão jurídico” criado e estruturado em determinado ordenamento jurídico¹⁷⁶.

O *quarto* e último sentido da validade está atrelado à ideia de reconhecimento por parte dos órgãos de produção normativa. Aqui a validade de uma norma geral e abstrata é reconhecida na medida em que é aplicada no ciclo de posituação do direito. Ou seja, a “validade de normas gerais é sempre – e apenas – condicionada do ponto de vista do cumprimento, violação ou aplicação das mesmas; de fato, a validade de uma norma geral é dependente da sua aplicação por meio do órgão competente”¹⁷⁷.

Do ponto de vista interno do ordenamento, sobretudo após a quarta fase, o autor de Viena admite expressamente a possibilidade de inconsistências entre normas pertencentes ao sistema. Isso porque “toda norma do ordenamento jurídico produzida segundo uma norma superior de autorização é, a princípio, válida, e, por outro lado, a produção jurídica no sentido da teoria da hierarquia das normas abrange não apenas a *posituação* – portanto, a fundamentação da validade –, mas também a eliminação – por conseguinte, a supressão da validade – das normas jurídicas”¹⁷⁸.

sobre o qual a normatividade se baseia – a norma fundamental – pode certamente ser chamado de a última ‘fonte de normatividade’ de todo o ordenamento jurídico”.

¹⁷⁵ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 171. “A validade das normas jurídicas pode ser limitada no tempo, e é importante notar que o fim, assim como o começo dessa validade, é determinado apenas pela ordem à qual elas pertencem. Elas permanecem válidas na medida em que não tenham sido invalidadas da maneira que a própria ordem jurídica determina”.

¹⁷⁶ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. p. 278. Cf. KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 166. “A validade de uma norma jurídica não pode ser questionada a pretexto de seu conteúdo ser incompatível com algum valor moral ou político. Uma norma é norma jurídica válida em virtude de ter sido criada segundo uma regra definida, de acordo com a qual as normas dessa ordem são estabelecidas e anuladas, de acordo com a qual elas recebem e perdem a sua validade”.

¹⁷⁷ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. p. 315.

¹⁷⁸ DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010. pp. 305-306. Essa posição tem sido denominada por alguns pesquisadores

Assim sendo, a teoria kelseniana não desloca o campo das inconsistências intranormativas para fora do sistema, tratando-as como um problema interno do sistema normativo. Essa posição é claramente definida pelo autor de Viena quando examina a questão da inconstitucionalidade das normas, visualizada como um problema interno do sistema. Tal afirmativa é comprovada em trabalho específico sobre a jurisdição constitucional, no qual o autor descreve a inconstitucionalidade como um problema interno do sistema e assevera o caráter anulável da norma jurídica inconstitucional¹⁷⁹.

Ora, do ponto de vista lógico da teoria kelseniana, como é possível uma norma ser inválida (inconstitucional), igualmente à inexistente, e, ao mesmo tempo, ser considerada anulável, ou seja, pertencente a um sistema jurídico?

A resposta é esclarecida pelo professor Lourival Vilanova, em estudo publicado no final de década de 1980¹⁸⁰. Na referida obra, o autor retoma as lições de Kelsen para explicar que:

Os chamados “atos de produção de normas” são fatos (ou condutas) que se qualificam pelas normas objetivas que deles provêm e neles retroincidem, conferindo-lhes *sentido objetivo*, inserindo-os no interior do sistema. Se o *sentido subjetivo* de tais atos não objetivasse a normatividade, o sistema os eliminaria por nulidade, anulação ou método de invalidação. Assim ocorre com as normas

como a teoria da cláusula alternativa tácita: Cf. GAMA, Tácio Lacerda. **A sanção pelo exercício irregular de competências jurídicas: uma análise estrutural**. In: Constructivismo lógico-semântico: homenagem aos 35 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2020. p. 372. “Sem alterar qualquer dos seus pressupostos, Kelsen solucionou o paradoxo sugerindo a existência de uma cláusula alternativa tácita. Com essa ideia, fixou-se o seguinte: toda norma produzida se ajusta a uma norma de competência ou uma cláusula alternativa que, embora não seja expressa, determina a invalidade da norma criada. É como se existisse uma norma prescrevendo que requisitos precisam ser atendidos para se criar uma norma válida e que consequências devem ser imputadas se estes requisitos não forem atendidos. A primeira incide sobre as normas produzidas regularmente; a segunda, sobre as normas irregulares. Assim, toda a norma jurídica se ajusta a uma norma que fundamenta a sua validade ou, se incompatível com esta, se ajusta a outra que prescreve a sua invalidade. Norma de competência a primeira, e cláusula alternativa tácita, a segunda”.

¹⁷⁹ KELSEN, Hans. **Jurisdição Constitucional**. Introdução e revisão técnica: Sérgio Sérulo da Cunha. São Paulo: Martins Fontes, 2003. pp. 140-143. No mesmo sentido: KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 300. “A afirmação de que uma lei válida é ‘contrária à Constituição’ (anticonstitucional) é uma *contradictio in adjecto*; pois uma lei somente pode ser válida com o fundamento na Constituição. Quando se tem fundamento para aceitar a validade de uma lei, o fundamento da sua validade tem que residir na Constituição. De uma lei inválida não se pode, porém, afirmar que ela é contrária à Constituição, pois uma lei inválida não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível acerca dela qualquer afirmação jurídica. Se a afirmação, corrente na jurisprudência tradicional, de que uma lei é inconstitucional há de ter um sentido jurídico, não pode ser tomada ao pé da letra. O seu significado apenas pode ser o de que a lei em questão, de acordo com a Constituição, pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por outra lei, segundo o princípio *lex posterior derogat priori*, mas também através de um processo especial previsto na Constituição. Enquanto, porém, não for revogada, tem que ser considerada como válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional”.

¹⁸⁰ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. pp. 299-313.

materialmente inconstitucionais por conflitarem com normas formalmente rígidas, não emendáveis, ou por defeito no processo de emenda.¹⁸¹

Desta feita, o autor pernambucano demonstra que, na visão da teoria desenvolvida por Kelsen, a posição da validade como uma relação de pertencibilidade com o sistema somente se justifica como uma análise parcial observada apenas do ponto de vista lógico sintático, pois a análise da validade carece da verificação sobre a óptica subjetiva, analisando-se questões semânticas e pragmáticas que são investigadas à luz dos enunciados internos do sistema.

Logo, mesmo tratando a validade como pressuposto de existência, Lourival Vilanova reconhece a existência de dualidades dentro da estrutura interna do ordenamento, tais como válido e não-válido, lícito e ilícito, etc. Tal ocorrência pode se dar em virtude da contraposição interna das proposições do sistema e pela valoração delas em seus respectivos subdomínios.¹⁸²

Robson Maia Lins, na mesma toada, destaca que o fenômeno da validade, visto de uma perspectiva estática, é definido “como o vínculo que une a norma ao sistema, tornando-a jurídica”. Nessa análise, não é possível aferir o que entrou ou não no sistema jurídico, motivo pelo qual somente será possível enxergar a validade a partir de uma pressuposição, fundamentada no princípio da presunção de validade das normas jurídicas. Aqui, uma norma válida (pertinente) “é toda norma posta por um órgão credenciado pelo sistema, independentemente do procedimento de sua produção”. O autor ainda ressalta que a análise dinâmica da validade somente pode ser efetuada no contexto do processo de invalidação (ponto de vista interno do sistema), “nos campos da semântica e da pragmática da produção normativa”¹⁸³.

¹⁸¹ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p.300. No mesmo sentido: VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010. p.44. O “sistema de direito positivo contém p-normativas de valências contraditórias, e a invalidade só elimina a proposição contradizente quando o próprio sistema diz como e quando. Assim, é *um fato* que o sistema jurídico abriga *p-normativas que se contradizem e são juridicamente válidas*”.

¹⁸² VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p.303.

¹⁸³ LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**. Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2000. pp.73/74/77. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo, Max Limoned, 2ª edição, 1999. p. 72. “(...) Posta por fato jurídico suficiente, a norma jurídica é válida. Mesmo que em relação de contrariedade ou contraditoriedade com outra norma contemporânea e do mesmo escalão hierárquico, ainda assim continua válida. O sistema nomoempírico normativo não se submete à lei da não-contradição. A norma num sistema jurídico é válida até que o sistema, mediante outra norma válida, cancele a sua validade.”

Portanto, para os adeptos da concepção kelseniana a validade não pode ser tomada como um critério absoluto, haja vista a possibilidade da existência de uma norma válida “provisoriamente” ou invalidável e, após interações valorativas havidas dentro da estrutura interna do sistema, ser considerada subjetivamente inválida. Somente a partir desse prisma, pode-se situar o problema da inconstitucionalidade na teoria de Kelsen, que é seguida por boa parte da doutrina nacional¹⁸⁴.

Esse aspecto, aliás, também foi observado por Robson Maia Lins ao afirmar: “Não hesitamos em dizer que ‘jurídico’ da norma é dado pela sua validade, ainda que presumida (presunção de validade). Por outro ângulo, dizer que a norma é jurídica é dizer que é válida. Norma jurídica inválida é o sem sentido. Norma jurídica é invalidável, não inválida”¹⁸⁵.

Eurico Marcos Diniz de Santi reconhece que o conceito de *validade* é dotado de relatividade, pois prescinde de interpretação sobre os critérios de forma, tempo, local e autoridade escolhidos pelo sistema para atribuir a determinado documento o “caráter jurídico”. “Essa identificação estabelece, *a priori*, a validade do texto jurídico, ressalvando-se que eventuais desvios de conteúdos podem ser absorvidos por formas de correção previstas pelo sistema”¹⁸⁶.

Em sentido análogo ao aqui debatido, Tárek Moussallem, afirma que o “*direito positivo não regula a sua criação, mas controla, sim, a regularidade das normas produzidas*”¹⁸⁷. Ou seja, enquanto não controlada a regularidade, o ato normativo pertence e permanece no sistema até que outro ato o revogue, o que revela que a interação exposta

¹⁸⁴ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. pp. 306-307/308.

¹⁸⁵ LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**. Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2000.p.75. No mesmo sentido: IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. pp.124-125. “A violação das normas de produção normativa causa um vício no documento produzido; o vício, por sua vez, é causa de invalidade a ser promovida na forma estabelecida pelo sistema jurídico. É uma questão, como se pode perceber, que ocorre dentro do sistema normativo, em face do relacionamento dos seus elementos”.

¹⁸⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 53.

¹⁸⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2011. pp. 149-150. “A existência de um ato de fala deôntico (ou enunciado performativo deôntico) cria, como vira GRZEGORCZYK, ‘o critério de verdade de todas as afirmações constatativas correspondentes’. Enquanto o enunciado performativo deôntico não é alterado por outro, mantêm-se verdadeiras ou falsas todas as afirmações a ele correspondentes. Por isso, é falsa a afirmação de que a norma N1 seja inválida antes que ela seja retirada do sistema do direito positivo por outra norma N2. Eis os enunciados prescritivos como performativos deônticos a criarem a realidade jurídica”.

ocorre dentro do sistema jurídico, e não como um critério de seleção para entrada no campo jurídico.

Analisando a questão da validade sob o prisma da linguagem, o autor propõe o tratamento da questão nos níveis sintáticos, semânticos e pragmáticos. Nas suas palavras,

Sintaticamente, a validade pode ser analisada (a) como correta composição frástica de acordo com as regras do idioma (para evitar o que HUSSERL e LOURIVAL VILANOVA chamavam de *sem-sentido*) e (b) como relação de subordinação, derivação e coordenação entre normas jurídicas, na qual a norma (chamada de norma fundante) fornece os critérios para a validade de outra norma (norma fundada)¹⁸⁸.

Enquanto isso, no nível semântico a validade é analisada como relação entre a linguagem do direito e a linguagem dos fatos (ordinária) e como uma “relação de subordinação material (conteúdo) entre duas normas, em contraposição à subordinação formal (competência e procedimento)”¹⁸⁹.

Em termos pragmáticos, a partir da teoria dos atos de fala, a validade é tomada como a existência de enunciado deontico produzido (regular ou irregularmente) em determinado sistema. “Assim, pode-se ter enunciação irregular, não necessariamente anulável, e enunciação regular, passível de anulabilidade. Tudo dependerá do direito vigente”¹⁹⁰.

1.3. Validade como qualificadora de norma pertencente ao sistema: virtude genética intrassistêmica

A concepção do termo “validade” como qualidade ou propriedade atribuída a um ato ou norma jurídica sempre esteve impregnada na doutrina civilista nacional e também foi bastante utilizada pelos estudiosos do Direito Tributário, como, por exemplo, Alfredo Augusto Becker¹⁹¹. Atribui-se o fato à grande aceitação da teoria do fato jurídico, formulada por Pontes de Miranda¹⁹².

¹⁸⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 147.

¹⁸⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 147.

¹⁹⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 149.

¹⁹¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 483.

¹⁹² CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista**. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 146-147. “A

Essa teoria pressupõe a existência de três planos no mundo jurídico, a saber: existência, validade e eficácia. O plano da existência, conforme será detalhado mais adiante, divide o mundo dos fatos e o mundo do direito, sendo a porta de entrada da incidência¹⁹³. Aqui é permitida a entrada de todos os fatos jurídicos, mesmo aqueles produzidos irregularmente. Por isso, “não se cogita a invalidade ou eficácia do fato jurídico, importa, apenas, a realidade da existência. Tudo fica circunscrito a saber se o suporte fático suficiente se compôs dando ensejo à incidência”¹⁹⁴.

O plano da validade é “onde o direito fará a triagem entre o que é perfeito (que não tem qualquer vício de invalidade) e o que está eivado de defeito invalidante”¹⁹⁵, v. g., é neste plano que se dará a análise da regularidade produção jurídica, assim entendida como a conformidade do ato com as regras de produção. Finalmente, o plano da eficácia “é a parte do mundo jurídico onde os fatos jurídicos produzem os seus efeitos, criando as situações e

teoria de Pontes de Miranda consubstancia um modelo que, de certa forma, dispensa o tipo de imagem teórica, sempre, de alguma forma, associada ao ‘comando’ em que a ideia de ‘norma’ direta ou indiretamente implica. A diferença, porém, pode ser vista por um ângulo cujo vértice repousa na maneira de situar o ‘ato’ humano no processo genético do direito. Quando Pontes de Miranda imagina a gênese do jurídico, ele situa a ‘incidência’ e o ‘fato jurídico’ como marcos iniciais. Toda ‘relação jurídica’ decorre de um ‘fato jurídico’, como na parêmia *ex facto jus oritur*. Esse é o foco principal de Pontes: o fato jurídico e a relação jurídica, esse é o seu eixo de movimentação. Em Lourival Vilanova, diferentemente, a gênese do jurídico já está identificada como a gênese de uma específica ‘norma’, que como toda norma origina-se na conduta humana. Por isso, o conceito de ‘ato’ em Lourival é, desde o ponto de vista da gênese do direito, mais importante do que o de ‘fato’. Na semântica de Vilanova, por exemplo, mal cabe dizer que a norma surge do ‘fato’, embora isso seja verdade para a acepção mais ampla de fato”.

¹⁹³ Importante destacar que a ideia de incidência utilizada por Pontes de Miranda difere dos pressupostos metodológicos adotados. Para o autor, a incidência estaria centrada em um mundo ideal (perfeito), o qual independentemente de aplicação. Se não houvesse a aplicação, seria um problema humano, mas, no mundo ideal, se o evento estava previsto no suporte fático da norma jurídica, inevitavelmente ocorreu a incidência. Isto é, “a incidência da lei, pois que se passa no mundo dos pensamentos e nele tem de ser atendida, opera-se no lugar, tempo e outros ‘pontos’ do mundo em que tenha que ocorrer, segundo as regras jurídicas. É, portanto, *infalível*.”, inclusive, “a incidência sobre os fatos que a regra jurídica aponta, independentemente da aplicação”. (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo I. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970. pp. 16/12). Em sentido diverso, com base na teoria da linguagem, verificamos que a regulação das condutas intersubjetivas é realizada pela linguagem, situada dentro de determinado sistema de referência, que é o sistema jurídico. Sendo as condutas reguladas pela linguagem, é impensável verificar a ocorrência da incidência da norma tributária sem a existência de um ato humano que projete a linguagem reconstruindo um evento pretérito previsto na hipótese normativa e imputando-lhe a consequência jurídica. “Aquilo que se convencionou chamar ‘incidência’ é, no fundo, uma operação lógica entre conceitos conotativos (da norma geral e abstrata) e conceitos denotativos (da norma individual e concreta)” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 193.). Logo, a incidência, como operação mental realizada pelo intelecto humano, não é crível imaginar as normas incidindo por conta própria como se fosse uma operação da ciência natural. Não há incidência sem o intelecto humano e a própria linguagem.

¹⁹⁴ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 96.

¹⁹⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 97.

relações jurídicas com todo seu conteúdo eficaz representado pelos direitos”¹⁹⁶, deveres, pretensões, obrigações, ações e exceções. Em que pese à passagem pelo plano da eficácia pressupor a existência, não se faz necessária a passagem pelo plano da validade.

Nesse sentido, a validade constitui um atributo da norma jurídica ou um predicado. Do ponto de vista interno do sistema, a norma poderia ser válida ou inválida. “Diz-se *válido* o ato jurídico cujo suporte fático é perfeito”, ou seja, validade é o “sinônimo de perfeição, pois significa a sua plena consonância com o ordenamento jurídico”, ao reverso, quando houver alguma deficiência (deficiência \neq suficiência) no ato jurídico, “o sistema o tem como *ilícito*, impondo-lhe como sanção a invalidade”¹⁹⁷.

Falar em validade, nesse sentido, corresponde a afirmar que determinado ato ou norma está em conformidade com a norma que regula a sua própria produção. Trata-se de uma “qualificação que se atribui a atos jurídicos, inclusive de natureza legislativa, que são conformes com o direito daquela comunidade, especificamente, não contendo qualquer mácula que os torne defeituosos”¹⁹⁸.

A análise do conceito de validade na teoria do fato jurídico, porém, não pode ser entendida se não avaliarmos, ainda que superficialmente, os seguintes conceitos: (i) mundo fático x mundo jurídico; (ii) suporte fático suficiente; (iii) plano existência e sua relação com o plano da validade.

A teoria do jurista alagoano possui como elemento fundante a divisão entre dois mundos (mundo dos fatos e mundo jurídico). “O ser juridicamente e o não-ser juridicamente separam os acontecimentos em fatos do mundo jurídico e fatos estranhos ao mundo jurídico”¹⁹⁹.

¹⁹⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 98.

¹⁹⁷ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. pp.4-5.

¹⁹⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.2. Cf. “O mundo jurídico, como se vê, é criação humana e se refere, apenas à conduta do homem em sua interferência intersubjetiva; não se desenvolve, assim, no campo da causalidade física, mas sim numa *ordem de validade*, no plano do dever-ser. O ser jurídico e o produzir efeito jurídico são situações que se passam no mundo de nossos pensamentos e não impõem transformações na *ordem do ser*” MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 10.

¹⁹⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.8. Cf. “Como procuramos deixar claro, o mundo jurídico é formado pelos fatos jurídicos, e estes, por sua vez, são resultado da incidência da norma jurídica sobre o seu suporte fático quando concretizado no mundo dos fatos. Disso se conclui que a norma jurídica é quem define o fato jurídico e, por força da sua incidência, gera o mundo jurídico”. MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 20.

O mundo dos fatos comporia um conjunto de fatos que ocorreram ou que irão ingressar (fatos futuros); por sua vez, o mundo jurídico é composto de fatos que são capturados para o subgrupo jurídico (fatos jurídicos), isto é, os “fatos do mundo ou interessam ao direito ou não interessam. Se interessam, entram no subconjunto do mundo que se chama jurídico e se tornam fatos jurídicos pela incidência das regras que assim os assinalam”²⁰⁰.

Em suma: “(a) O mundo jurídico está no conjunto que se chama mundo; (b) Ele concorre com fatos seus para que se construa o mundo jurídico; porém este seleciona e estabelece a causação jurídica, não necessariamente correspondente à causação dos fatos. (c) A jurisdicização é processo peculiar ao direito; noutros termos: o direito adjetiva os fatos para que sejam jurídicos (= para que entrem no mundo jurídico)”²⁰¹.

Torquato de Castro Júnior observa que o “mundo do direito” em Pontes de Miranda “é o mundo ideal onde se têm as ‘regras de direito’, as ‘relações jurídicas e os ‘fatos jurídicos’”. Nesse sentido, “toda transformação que o ‘mundo do direito’ experimenta decorre da ‘reação do sistema’ a um evento passado no ‘mundo dos fatos’, que é ‘lido’ pelo ‘olho’ da norma”²⁰².

Essa “leitura” ou “reação” do sistema se dá a partir do suporte fático, assim entendido como fato ou grupo de fatos onde a regra jurídica incidirá. A incidência e, conseqüentemente, a existência somente ocorrerão quando preenchidas as condições necessárias do suporte fático. Daí surge a ideia de suporte fático suficiente em contraposição ao suporte fático insuficiente. A distinção é explicada por Pontes de Miranda da seguinte forma:

INSUFICIÊNCIA DO SUPORTE FÁCTICO - Se a regra jurídica diz que o suporte fático não é suficiente, ou algo aconteceu e o desfalcou, tal regra pré-juridicizante não torna jurídico o suporte fático: incide sobre ele para lhe vedar entrar no mundo jurídico, já o afasta lá fora, no *mundo fático*. Já explicamos que essas regras jurídicas são a formulação negativa de regras jurídicas que dariam a entrada ao suporte fático. A regra jurídica positiva enuncia: A é suporte fático

²⁰⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo I. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970. p. 6. No direito tributário: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 319. “Temos, porém, no trato do direito, de discernir o mundo jurídico e o que, no mundo, não é mundo jurídico. Por falta de atenção aos dois mundos, muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito”.

²⁰¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo I. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970. pp. 5-6.

²⁰² CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista**. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 101-102. “Metaforicamente, a norma jurídica funciona como um ‘olho’ capaz de captar a informação existente no ambiente, i.e., existente fora do ‘mundo do direito’. Noutra, a norma produz uma alteração de qualidade, situação, ou função, na ‘relação jurídica’, que é ideal e está dentro do ‘mundo do direito’”.

suficiente; a regra jurídica negativa enuncia: A – a é insuficiente. Daí se pode tirar, se antes não se enunciou, que A é suficiente²⁰³.

É possível, também, analisar o suporte fático a partir da sua divisão em elementos: nucleares e complementares. Os elementos nucleares são aqueles em que a norma jurídica considera essencial para realização da incidência. “Os elementos nucleares do suporte fático têm sua influência diretamente sobre a existência do fato jurídico, de modo que a sua falta não permite que se considere a incidência da norma jurídica”²⁰⁴.

Por sua vez, os elementos complementares são outros dados que completam o suporte fático, mas não integram seu núcleo. Eles “apenas constituem pressupostos de validade ou eficácia, porque têm suas consequências limitadas aos planos da validade e/ou eficácia, sem qualquer influência quanto à existência”²⁰⁵.

Portanto, o elemento nuclear é colocado como uma condição de suficiência do suporte fático. Com isso, verificado o preenchimento do elemento nuclear da hipótese, a análise é deslocada do plano da existência para o plano da validade e da eficácia, *v. g.*, preenchido o elemento nuclear. Ainda que seja deficiente ou não preencha os elementos complementares, pode-se estar diante de uma situação de invalidade e/ou ineficácia.

Existir, valer e ser eficaz são conceitos tão inconfundíveis que o fato jurídico pode ser, valer e não ser eficaz ou ser, não valer e ser eficaz. As próprias normas jurídicas podem ser, valer e não ter eficácia. O que não pode dar é valer e ser eficaz, ou valer, ou ser eficaz, sem ser; porque não há validade ou eficácia do que não é²⁰⁶.

Para pertencer a um ordenamento jurídico, a norma jurídica necessita se conformar com o núcleo mínimo normativo. Porém, em razão de sua qualidade de ato complexo, a norma pode não se conformar com os demais elementos previstos pelo sistema para que haja o ingresso do ato com perfeição. Nesse sentido, Pontes de Miranda destaca que a “suficiência” do suporte fático não o imuniza de eventual deficiência, a qual será tratada internamente no mundo jurídico nos planos da validade e eficácia:

²⁰³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo I. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970. p. 28.

²⁰⁴ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 50.

²⁰⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. pp. 52-53.

²⁰⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.15.

Para ser deficiente, é preciso que exista. O que não existe nem é válido, nem inválido: não entrou, ou já não está no mundo jurídico. Revela pouco estudo de lógica e, mais ainda, da estrutura dos sistemas lógicos, pensar-se que, se há o conceito de inexistência, este há de estar no mundo jurídico: e seria cometer o erro inverso, - em vez de forçar a inserção do nulo no inexistente, forçar-se-ia a inserção do inexistente no nulo, trazendo-se aquele para o mundo jurídico. Assim, quando MARIO DE SIMONE (*La Sanatoria del Negozio giuridico nullo*, 95) tentou pôr a inexistência, a nulidade (e a anulabilidade) como graus de validade, não entendeu o que o suporte fático insuficiente, que é o do inexistente, não entra no mundo jurídico. Nulo e anulável entram; o que não entra é o que não existe e, por isso mesmo, se diz inexistente. Inexistente, porque ficou *fora* do mundo jurídico; dele pode-se falar, de dentro do direito, como de dentro de casa se pode falar do que se passa ou se passou na rua²⁰⁷.

No “raciocínio de Pontes, então, o ‘suporte fático suficiente’ não corresponde exatamente à ‘condição suficiente’, porque não desencadeia a causação em sua plenitude. Está mais próxima da condição necessária, já que induz à implicação normativa”²⁰⁸.

Na mesma linha da teoria ponteana, Marcelo Neves alude à necessidade de se estabelecer a distinção entre os critérios de pertinência e de validade, destacando que, em virtude da dinamicidade dos sistemas normativos, há uma certa tolerância na incorporação de normas jurídicas em desconformidade com as regras de produção previstas no sistema. Assim, “os sistemas jurídicos, construídos e desenvolvidos por meio de processos políticos e técnicos de produção-aplicação normativa, caracterizam-se por uma nítida distinção entre pertinência e validade das normas”²⁰⁹.

A validade das proposições pertencentes ao sistema não é uma condição de pertinência, revelando a possibilidade de determinada norma ser inválida tanto do ponto de vista formal quanto do material, mas pertence a um determinado sistema jurídico. A permanência da norma inválida no sistema dependerá dos mecanismos de expulsão previstos no próprio sistema, como, por exemplo, a retirada do sistema pela sanção de

²⁰⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.19. Transportando a questão para o direito tributário: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 486. “Negar a validade de um ato jurídico não é negar-lhe existência; para que ele seja nulo ou anulável, é indispensável que, *antes*, ele exista. Ato jurídico nulo e anulável são atos que emergem o mundo jurídico com defeitos jurídicos; e, para que se possa dizer que determinado ato sofre defeito jurídico, é logicamente necessário que o ato exista também no *plano jurídico*, pois para ter defeitos jurídicos é preciso existir juridicamente”.

²⁰⁸ CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 127. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo, Max Limoned, 2ª edição, 1999. p. 69. “(i) a insuficiência do fato jurídico impede o surgimento de norma jurídica; (ii) da suficiência do fato jurídico decorre a norma jurídica; (iii) a suficiência e eficiência do fato jurídico constituem norma válida impassível de invalidação (nulidade e anulação); (iv) a suficiência e deficiência do fato jurídico constituem o fato jurídico fonte de norma jurídica válida, mas que, em decorrência da deficiência do facto, fica passível de invalidação (nulidade e anulação)”.

²⁰⁹ NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988. p.41.

inconstitucionalidade ou revogação da norma inválida.²¹⁰ Partindo-se dessa premissa, tem-se a categorização de que a norma jurídica passa por três planos, os quais possuem referência com o sistema prescritivo; são eles: o da pertinência, o da validade e o da eficácia.

Não obstante reconhecer a aplicabilidade da teoria ponteana para o estudo das normas jurídicas, Marcelo Neves tece algumas críticas e sugere adaptações. A crítica central é direcionada ao conceito de existência, pois, na visão do autor pernambucano, o conceito é “um indício de seus pressupostos naturalistas. As normas jurídicas, como proposições integrantes de um sistema nomoempírico prescritivo, não estão no plano do *ser*, constituindo estruturas de significações deônticas (*dever ser*)”. Por isso, “apesar de fundadas na realidade e a ela dirigidas, não têm existência real, mas sim autoconsistência significativa”. Desse modo, seria preferível substituir o termo “existência”, denotativo do plano do ser, por “pertinência”, atribuído a uma norma jurídica que foi introduzida em um ordenamento jurídico²¹¹.

A segunda problemática trazida por Marcelo Neves foi como seria possível, do ponto de vista interno (do participante do sistema), caracterizar a pertinência da norma jurídica sem confundir com o conceito de validade? Em resposta, o autor desenvolve alguns critérios²¹², porém na sua explicação semiótica a distinção ganha uma maior consistência. Vejamos:

A explicação semiótica desta situação – pertinência ao ordenamento de normas inválidas – encontra-se nas características semânticas e pragmáticas do discurso jurídico. A plurivocidade significativa da linguagem jurídica (problema semântico), utilizada pelos diversos órgãos que exercem o poder e também pelos destinatários do poder (problema pragmático), implica a exigência prática de que uma norma permaneça no sistema enquanto não seja desconstituída por órgãos competente, caracterizando-se a presunção *juris tantum* de validade das normas emanadas dos órgãos do sistema (pertinentes ao ordenamento), pois a hipótese

²¹⁰ NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988. p.41.

²¹¹ NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988. p.42.

²¹² NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988. pp.43-44. “Do ponto de vista interno, uma norma pertence ao ordenamento jurídico: 1) quando emana de um *ato* formal de órgão do sistema, isto é, órgão previsto direta ou indiretamente no núcleo normativo originário, e ainda não foi desconstituída por invalidade ou revogada; 2) quando resulta de fato costumeiro a que o núcleo normativo originário, direta ou indiretamente, atribui efeito normativo. Em outras palavras, pertencem ao sistema jurídico todas as normas que possam retrotrair imediata ou mediadamente ao núcleo normativo que estabelece os órgãos e/ou fatos básicos de produção jurídica. Mas também, do ponto de vista interno, o complexo normativo originário (do qual faz parte o núcleo normativo originário), que não é válido nem inválido, pertence ao ordenamento jurídico, embora numa perspectiva inversa: enquanto funciona como critério de pertinência e de validade das demais normas do sistema, ou seja, por exercer uma função normativa intra-sistemática. Aqui, evidentemente, assim como ocorre em relação ao juízo de validade das demais normas do sistema, o juízo externo de efetividade do complexo normativo originário é pressuposto no juízo interno de pertinência no ordenamento jurídico. A diferença é que, nos juízos de pertinência e validade das demais normas do sistema, parte-se da relação fundamentação-derivação, ao passo que, no juízo interno de pertinência do complexo originário, parte-se da relação derivação-fundamentação”.

contrária (presunção de invalidade) conduziria ao não funcionamento do sistema, por haver interpretações as mais divergentes entre os utentes das normas²¹³.

Portanto, nessa concepção a validade corresponde ao uma virtude infra-sistêmica de uma norma pertencente ao sistema jurídico, contrapondo-se ao defeito, ou melhor, à reação do sistema pela produção defeituosa denominada invalidade, tema que será aprofundado mais adiante. Tal qualidade, contudo, depende de um critério de pertinência/existência, que rotula a linguagem como integrante do discurso jurídico.

Beclaute de Oliveira Silva critica a necessidade de se construir um *plano da validade* nos moldes da teoria ponteana. Para o autor, na “construção ponteana, o ato jurídico ingressa no plano da validade para, posteriormente, ser expulso. Haveria duas incidências. A primeira para colocar o ato jurídico no plano da existência e da validade. A segunda para colocá-lo no plano da ilicitude. Haveria incidências sucessivas”. Assim, o “suporte fático para ingresso do ato jurídico com defeito no plano da existência e da validade é o mesmo que causa sua expulsão. A causa do ato jurídico ilícito é a causa do ato jurídico inválido”²¹⁴.

Com isso, na visão do autor, há uma impropriedade lógica na construção do plano, sobretudo pelo caráter infalível da incidência na teoria de Pontes de Miranda. O plano da existência (= validade) abriga no “mundo do direito” os atos tidos por “perfeitos” e os imperfeitos (= ilícitos), pois é no campo da ilicitude que estarão situadas as normas sancionatórias com a estipulação das consequências jurídicas pela produção do ato irregular²¹⁵.

²¹³ NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988. pp.46-47.

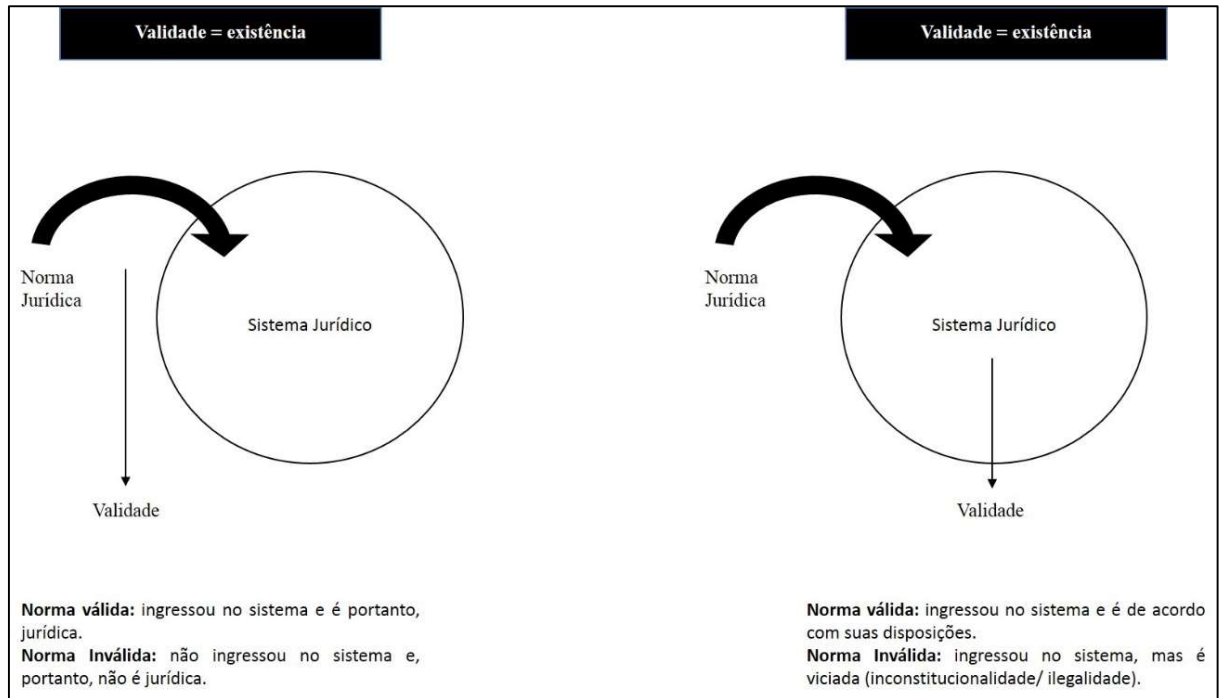
²¹⁴ SILVA, Beclaute de Oliveira. **A (in)consistência do plano da validade na concepção ponteana – ato jurídico inválido: argumento ou artifício?**. In: Revista Trimestral de Direito Civil. Vol.35. Rio de Janeiro: Padma, 2008. pp. 220-221.

²¹⁵ SILVA, Beclaute de Oliveira. **A (in)consistência do plano da validade na concepção ponteana – ato jurídico inválido: argumento ou artifício?**. In: Revista Trimestral de Direito Civil. Vol.35. Rio de Janeiro: Padma, 2008. p. 219. “Falar de plano da validade é uma tautologia, pois ele se confunde com o plano da existência dos atos jurídicos lícitos. Dessa forma, o problema da licitude ou ilicitude em todas as hipóteses é atinente ao plano da existência. Existência e validade são, no campo da licitude, lógico-semânticamente idênticos. A separação e distinção são arbitrárias, pois agridem os princípios lógicos da não-contradição e da identidade, gerando paradoxos incontornáveis, na teoria ponteana, como ficou assentado no desenrolar deste artigo. Nesse caso, por imperativo lógico, o plano da validade, na concepção ponteana e, digamos, tradicional, é uma categoria desnecessária, porquanto logicamente inconsistente. Deve-se acrescentar que a insistência de Pontes de Miranda com relação ao plano da validade, possivelmente é mantida mais por apego à tradição do que à sua concepção teórica”.

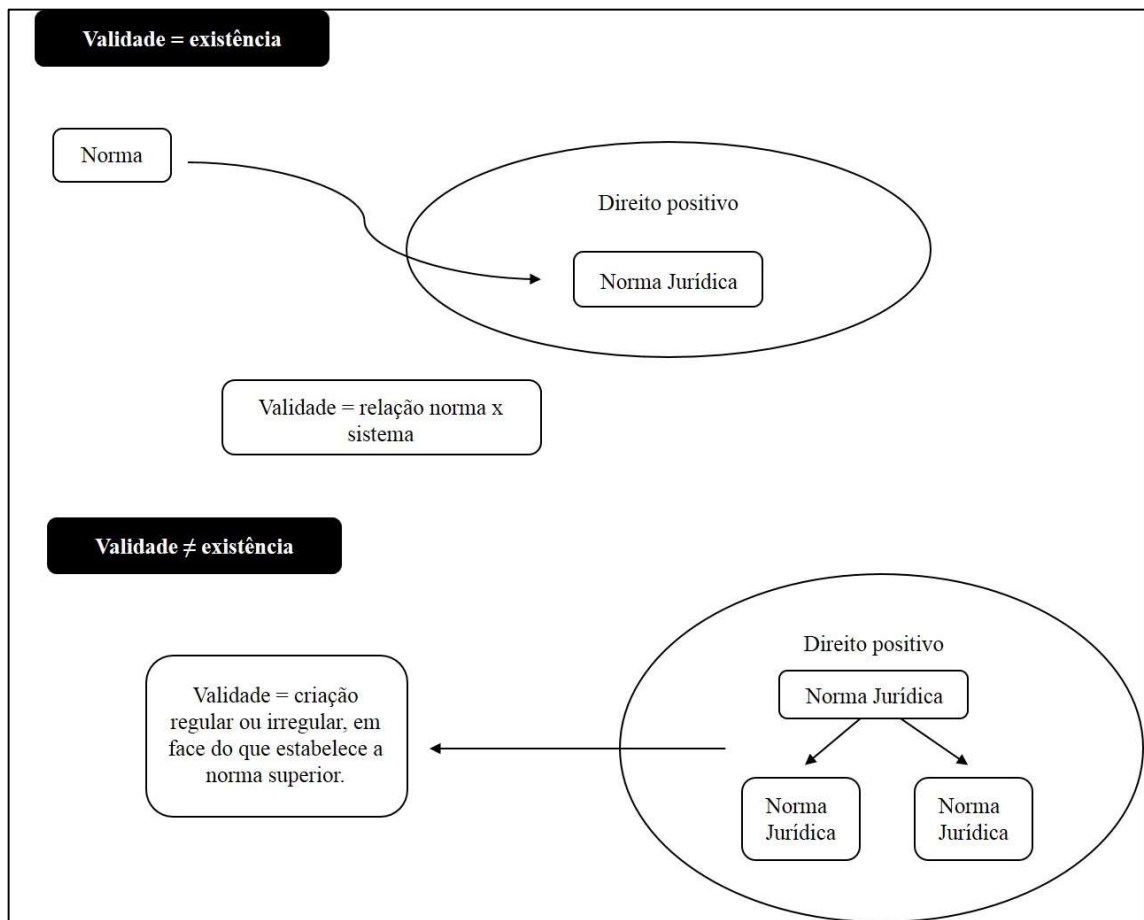
1.4 - A metáfora do campo de observação: a validade na óptica do observador e do participante

Em síntese, podemos representar graficamente as teorias debatidas anteriormente da seguinte forma:

Gráfico 1²¹⁶



²¹⁶ LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2019. p.94.

Gráfico 2²¹⁷

Ao serem analisadas as teorias sobre a validade de maior impacto na teoria jurídica brasileira, desenvolve-se a metáfora do campo de observação, na qual a concepção de validade em cada teoria não seria excludente ou antagônicas entre si, mas sim recortes diferentes de um mesmo fenômeno. A ausência de contradição e/ou contrariedade é explicada da seguinte forma: “uma proposição signifique o contrário de outra ou que as duas não possam ser simultaneamente verdadeiras”. Aqui, os “dois modos de explicar a validade são, simultaneamente, possíveis, pois refletem pontos de vista distintos sobre o sistema jurídico²¹⁸.

O primeiro campo (lente) da validade, parte da perspectiva de um observador externo, que descreve o sistema jurídico na qualidade de cientista do direito, isto é, por meio

²¹⁷ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2013. p.25.

²¹⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 319.

de uma metalinguagem com função descritiva. Para essa lente, a validade constitui um atributo da norma jurídica ou um predicado. Isto porque, conforme explicado acima, haverá para o observador uma necessária distinção entre existir e valer (existência e validade), cabendo-lhe a tarefa de: “i. perceber se a norma jurídica existe ou não existe num sistema qualquer; ii. fundamentar esse juízo na circunstância de a norma ser ou não passível de apreciação pelo judiciário; iii. sustentar a compatibilidade ou incompatibilidade entre normas do sistema”²¹⁹.

Na segunda “lente” da validade, não a do observador, mas a do participante do discurso jurídico, a validade assume a função de pertencibilidade de determinada norma jurídica ao sistema, isto é, a autoridade com competência para relatar linguisticamente determinado evento e fazer a correlação a um texto normativo geral e abstrato, imputando-lhes no caso as suas consequências jurídicas. A análise decisória poderá ser de: “i. toda norma que está num sistema deriva de outra e é, por isso, presumidamente válida; (...) iii. a norma criada pode ter sido produzida de forma lícita ou ilícita; (...) vi. É pressuposto da manifestação do participante que a norma exista”²²⁰.

Portanto, dentro dessa perspectiva, essas visões sobre a mesma questão se complementam e devem ser tomadas como ferramenta teórica que melhor se adapta ao estudo das regras jurídico-positivas de invalidade²²¹. Ou seja, a “equiparação entre validade e existência é típica dos participantes, ao passo que a distinção é própria dos observadores”²²².

A metáfora aqui estudada vem ganhando grande adesão na doutrina²²³, sobretudo para explicar a compatibilidade entre as teorias da norma jurídica (Kelsen) e do fato jurídico (Pontes de Miranda). Todavia, em que pese à concordância sobre a total compatibilidade, entendemos que o ponto de interseção entre elas, para além dos campos de

²¹⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 326

²²⁰ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 327.

²²¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. pp.315-335. GAMA, Tácio Lacerda. **Competências comunicativas e o tema da validade no direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. pp. 271-296.

²²² GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. LVII

²²³ Cf. ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. pp.66-67. CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2016. pp. 715-716. FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2013. pp.26-27. BARRETO, Paulo Ayres. **Ser, dever-ser e a validade das normas jurídicas**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. pp.209-210.

investigação, consiste no estabelecimento de duas matrizes para analisar a produção jurídica, a saber: estabelecer uma regra ou critério de reconhecimento e trabalhar com a possibilidade de introdução de normas (atos ou fatos jurídicos) em descompasso com a regra de produção estabelecido no sistema.

Note-se que, quando trabalhamos com algum critério de pertinência (existência ou validade), afirmar que alguma norma não pertence ou não é válida, pressupõe a postura de um observador emitindo uma metalinguagem sobre o sistema posto. Eurico Marcos Diniz de Santi possui o mesmo entendimento ao afirmar: “O conceito kelseniano de validade denota o mesmo objeto daquele de ‘existência’ empregado por Pontes de Miranda”²²⁴.

Por outro lado, na visão do participante, falar em norma pressupõe a sua existência (validade) como mensagem inserida na linguagem jurídica. Nesse sentido, Robert Alexy, destaca que o conceito de validade jurídica (aqui se referindo como relação de pertencibilidade da norma com o sistema), sob a ótica positivista, cria o problema interno que “resulta do fato de a definição de validade jurídica pressupor a validade jurídica, parecendo ser, nessa medida, circular”²²⁵.

As duas teorias trabalham com um critério mínimo para ingresso na linguagem jurídica (existência, em Pontes de Miranda, e validade, em Kelsen) e com a possibilidade de o ato jurídico existir irregularmente (validade, em Pontes de Miranda, e produção lícita/ilícita, em Kelsen). Parece-nos, assim, que a diferenciação consiste no tratamento semântico do vocábulo validade, mas a estrutura metodológica é plenamente compatível.

1.5. O problema de identificar um critério mínimo de pertencibilidade: aplicabilidade como critério do “existir” jurídico

Nos modelos teóricos acima, vimos uma questão comum: ambos buscam um critério mínimo para um ato ingressar na linguagem. Na teoria do fato jurídico, o elemento-chave é a separação entre os “mundos” (mundo dos fatos e mundo jurídico), ao passo que o conceito de validade como relação se desenvolve a partir de um critério para o ingresso de norma no sistema jurídico.

²²⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo, Max Limoned, 2ª edição, 1999. p. 65.

²²⁵ ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução: Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. 104.

Sobre o tema, Lourival Vilanova assevera:

Separar os planos da *existência*, da *validade* e da *eficacidade* é acertado epistemologicamente e metodologicamente. Mas, na textura do real, o ser e o não-ser são relevantes porque se predicam como qualificados juízos-de-validade. A correspondência entre os elementos do fato e as notas do tipo (prefiguradas na hipótese da norma) não é de neutra conformidade ou desconformidade, mas de simultânea e inevitável valoração, nas espécies de licitude e ilicitude. O que é logicamente separável *onticamente é interconexo*²²⁶.

Tanto a ideia de suporte fático suficiente e preenchimento de elemento nuclear para incidência quanto a ideia de existência da norma jurídica a partir de introdução por órgãos autorizados pelo sistema e procedimento próprio denotam a tentativa de oferecer o estabelecimento de um portal entre o jurídico e o não-jurídico. A ideia de existência da norma jurídica, a partir de introdução por órgãos autorizados pelo sistema e procedimento próprio, segue a mesma linha.

Note-se que o raciocínio também se aproxima do conceito de “validade em sentido fraco” abordado por Riccardo Guastini. Ele, inclusive, tenta estabelecer o seu critério mínimo de pertencibilidade, que é a emissão de um enunciado por uma autoridade, com poder concedido por uma norma de estrutura²²⁷.

A tentativa de demarcação desse do campo de debate no discurso jurídico, revela-se por demais problemática, sobretudo quando encontramos alguns casos-limites, onde a desconformidade do ato com o sistema é acentuada. Talvez por isso os realistas tenderem a estabelecer um critério pragmático, que será exposto a seguir.

Pois bem, Alf Ross, ao demarcar seu conceito de vigência do ordenamento jurídico, adotou o critério de efetividade, onde as normas jurídicas seriam vigentes quando “efetivamente operam na mente do juiz, porque ele as sente como socialmente obrigatórias e por isso as acata”²²⁸. Ou seja,

(...) somente os fenômenos jurídicos em sentido mais restrito – a aplicação do direito pelos tribunais – são decisivos para determinar a vigência das normas

²²⁶ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. pp. 322-323. “Temos trabalhado, em todo este livro, com a consistência alerta para a substancial diferença na conceituação de validade e eficacidade, em Kelsen e em Pontes de Miranda: duas correntes que aqui confluem, procurando o autor o difícil equilíbrio. O positivismo normativo aproxima-os. O positivismo lógico de Pontes afasta-os. Mas, como logo advertimos, esse logicismo positivista não perturba a *homogeneidade dogmática* de sua profunda e extensa obra, produto de setenta anos de incedível dedicação”.

²²⁷ GUASTINI, Riccardo. **La sintaxis del derecho**. Traducción Álvaro Núñez Vaquero. Madrid: Marcial Pons, 2016. p. 231.

²²⁸ ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Trad. Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000. p.59.

jurídicas. Contrastando com as ideias geralmente aceitas, é mister enfatizar que o direito supre as normas para a conduta dos tribunais, e não para aquela dos indivíduos particulares. A efetividade que condiciona a vigência das normas só pode, portanto, ser buscada na aplicação judicial do direito, não o podendo no direito em ação entre indivíduos particulares.²²⁹

No entanto, tal acepção, por si só, apenas constitui um ponto de partida para definição de um critério, mas não resolve o problema, pois a efetividade é aplicada pelos tribunais²³⁰. Na tentativa de solucionar o problema, Tácio Lacerda Gama interpretou a efetividade tratada em Ross como sendo a “possibilidade de ser aplicada por ato do Poder Judiciário que qualifica uma norma como jurídica. Esse atributo de ser objeto de um processo judicial é o critério por excelência para saber se uma norma está ou não no sistema jurídico”²³¹.

Assim, quando se fala em possibilidade de aplicação, deve-se entender que a possibilidade é de o Judiciário reconhecer a compatibilidade/incompatibilidade da norma com o sistema e, se for o caso, imputar os efeitos jurídicos previstos, inclusive a expulsão. Um ponto que merece reparo é o fato de que, no sistema jurídico brasileiro, não apenas o poder judiciário possui a prerrogativa de aplicar normas (sancionatórias ou não), pois, muitas vezes, a própria Administração Tributária possui prerrogativa de aplicar ou invalidar (aplicar a norma sancionatória), em face do descumprimento de regras de competência. O exemplo disso é o caso do lançamento de ofício quando lavrado em descumprimento com a regra de produção.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior, assumindo uma posição dogmática focada no plano pragmático, encara a validade como uma qualidade “pela qual o discurso do editor é imunizado contra eventuais críticas, no sentido de que determinado comportamento é exigível (validade como condição de exigência de um comportamento)”. Trata-se, portanto, de uma análise relacional baseada nas interações normativas, que incluem o comportamento dos emissores²³².

²²⁹ ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Trad. Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000. p. 60.

²³⁰ Tal concepção é tachada por Riccardo Guastini como imprecisa, aparentemente, por não tratar das três funções do termo “validade”, que tratamos em tópicos anteriores. Cf. GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 109-110. “Segundo um modo de ver difundido na filosofia europeia do direito, o cerne da concepção do direito, própria do realismo jurídico e especialmente da variante de realismo elaborada por Ross, seria uma teoria peculiar da validade: precisamente a teoria identifica a validade de uma norma como a sua efetividade, ou seja, com a sua efetiva aplicação da parte dos tribunais. Ainda que bastante difundida, essa opinião é inexata”.

²³¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competências comunicativas e o tema da validade no direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 284.

²³² FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio da pragmática da comunicação normativa**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p.112.

Para o autor, o conceito de imunização pode ser traduzido como o processo apto a garantir a sustentabilidade da ação linguística do emissor a partir do controle das reações do endereçado. No sistema jurídico, por exemplo, a imunização “se caracteriza por ser conquistada a partir de outro discurso normativo, o que faz da validade uma relação entre normas, em que uma imuniza a outra contra as reações do endereçado”²³³.

Em outras palavras, “o aspecto relato de uma determinada norma jurídica (norma imunizante) assegura o aspecto cometimento de outra norma (norma imunizada), neutralizando as reações de descrédito à mensagem normativa, garantindo, destarte, a relação sujeito/autoridade”²³⁴.

A validade, nesse caso, é obtida a partir de técnicas de validação organizadas por meio de procedimentos, “que reúne esquemas hierárquicos de matérias e competências com esquemas não-hierárquicos de controle de decisão, introduzidos pelo princípio da divisão dos poderes”. O seu reverso (não-validade), por outro lado, não se situa fora do campo jurídico, pois “não é simplesmente a quebra de um elo numa cadeia linear nem um fenômeno marginal que não pertence às cadeias normativas, mas uma configuração relacional específica, ao lado da validade”²³⁵.

Também observando o problema sob o viés pragmático, especialmente vinculado à força ilocucionária dos atos de fala, Rodrigo Dalla Pria defende que a vinculabilidade (precritividade) de um ato normativo depende menos da sua estrutura hipotético condicional e mais da sua carga pragmática, gerada por quem emite o ato de fala. Nas suas palavras, “a prescritividade perfaz a condição necessária da ‘normatividade’,

²³³FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio da pragmática da comunicação normativa**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. pp. 106-107/109/112. Sobre a imunização na teoria pragmática da norma jurídica: “Uma norma imuniza a outra: a) disciplinando-lhe a edição; b) delimitando-lhe o relato. Trata-se de dois modos de imunização ou duas técnicas, permanecendo a noção de validade a mesma nos dois casos (norma válida é norma imunizada). (...) A distinção entre as duas técnicas de validação está referida à posição do editor da norma no sentido da sua imunização. Da nossa exposição, parece decorrer que elas são empregadas separadamente, quando, na verdade, são utilizadas concomitantemente”.

²³⁴PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 21.

²³⁵FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio da pragmática da comunicação normativa**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p.112-113/125/131. “Assim, propomos que haja uma ‘regulagem’ da possibilidade de exigência (validade) e de obediência (efetividade) de um discurso normativo que expressa uma estabilidade, de tal forma, que qualquer desvio (ilegitimidade, falta de competência ou descumprimento, não-aplicação), dentro de um âmbito, é contrabalanceado (medidas disciplinares, sanções, anulação, declaração de nulidade)”.

conquanto com ela não se confunda. O ato de enunciação prescritiva (fonte do direito) consubstancia fenômeno social (ser), externo ao direito (dever-ser)”²³⁶.

Quanto ao uso da linguagem na função prescritiva, apesar da dificuldade de se estabelecer peremptoriamente qual a função no exato momento do uso, a sua caracterização pode estar relacionada com os atributos de poder do emissor em relação ao receptor. A relação de poder denotativa de superioridade pode ser gerada por um atributo físico, moral ou institucional do emissor. “A superioridade de que é própria aos emissores de atos jurídicos normativos, por exemplo, remete-nos às chamadas ‘normas de competências’, que nada mais são do que a institucionalização da relação de ‘poder’ que se presta a atribuir aos órgãos e sujeitos (autoridades) emissores do ato de fala jurídico-normativos as condições necessárias ao uso da linguagem em sua função prescritiva”²³⁷.

Tal aspecto torna o exame da validade sempre circular (não-linear), expressado em “uma espécie de estado constante ou de estabilidade de um conjunto normativo, que é, em geral, para usar uma terminologia cibernética, mantido por mecanismos de ‘retroalimentação negativa’ no sentido da existência” de procedimentos tendentes a dar um tratamento jurídico para produção irregular²³⁸.

A validade pode ser vista também como um problema de reconhecimento, isto é, “saber quando uma norma é reconhecida como válida para o ordenamento, a partir de que momento, quando deixa de valer, quais os efeitos que produz e quando e até quando os produz, se os produz mesmo quando não pode ser tecnicamente reconhecida como válida”²³⁹.

²³⁶ PRIA, Rodrigo Dalla. **Os fundamentos teórico-gerais e o significado pragmático da chamada norma introdutora**. In: *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. pp. 576-577. “Nesse contexto, uma dada proposição (significação) nunca poderá ser considerada expressiva de uma norma pelo fato de simplesmente enunciar, sintaticamente e semanticamente, uma estrutura hipotético-condicional ou categoria que permita, obrigue ou proíba alguém de agir de determinada forma, mas sim por ter sido oriunda de um ato de fala pragmaticamente (uso) emanado em função prescritiva, independentemente da forma gramatical por meio da qual se expressar”.

²³⁷ PRIA, Rodrigo Dalla. **Os fundamentos teórico-gerais e o significado pragmático da chamada norma introdutora**. In: *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p.578.

²³⁸ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio da pragmática da comunicação normativa**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. pp.125-126. “Existem, contudo, casos de retroalimentação positiva que, ao invés de ajudar a manter a estabilidade do conjunto, ajudando-o a corrigir os desvios, tende a aumentá-los. Referimo-nos aos casos em que o aspecto-cometimento não é imunizado, não ocorre a anulação, e a norma adquire uma ‘validade definitiva’, mas com efetividade totalmente diferente das normas consideradas ‘válidas’”.

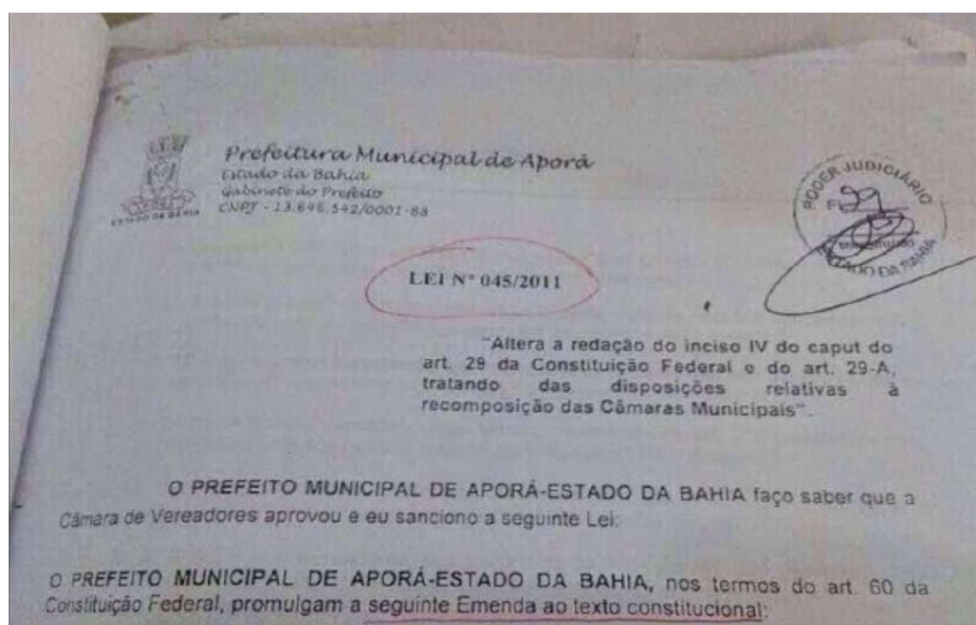
²³⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 197.

Nesse contexto, encarando o direito como um sistema dinâmico, as normas podem valer e deixar de valer no curso do tempo. Até mesmo, dentro dessa dinamicidade, “uma norma que não vale ou deixa de valer pode ter produzido efeitos que devem ser dogmaticamente considerados”²⁴⁰.

Dessa forma, seria possível defender que o critério adequado para se estabelecer uma ideia de pertencibilidade de uma norma com o sistema é a possibilidade de ser aplicada ou ser afastada por uma norma sancionadora por uma autoridade competente. Em regra, seria o Poder Judiciário, mas, dependendo do grau de hierarquia da norma, poderá ser invalidada por outra autoridade.

Esse critério de pertencibilidade não é imune a críticas. Pontes de Miranda discorda, para ele, é possível que um participante do discurso emita juízo de existência sobre um ato, i.e., “inexistente, porque ficou *fora* do mundo jurídico; dele pode-se falar, de dentro do direito, como, de dentro, de casa, se pode falar do que se passa ou se passou na rua”²⁴¹.

Do ponto de vista pragmático, porém, esse critério ajuda a explicar casos paradigmáticos como o do Município de Aporá, Estado da Bahia, que, por meio da edição da Lei nº 045/2011, alterou o inciso IV do *caput* do art. 29 da Constituição Federal:



²⁴⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 216.

²⁴¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.19.

Ou explicar a natureza jurídica de um suposto decreto estadual que possui fundamento de validade em uma norma editada pelo parlamento português. Em ambos os casos, ao trabalhar com o critério de existência como potencialidade prática de o texto vir a ser utilizado como norma pelos participantes do discurso jurídico, podemos afirmar que são normas existentes, que certamente serão retiradas por uma autoridade competente (no caso, o Poder Judiciário).

Reconhecendo os diversos conflitos entre o existir jurídico, especialmente na dualidade do *nulo vs inexistente*, Torquato de Castro Júnior propõe a metáfora²⁴² com base na forma de negação expressada pelo órgão decisor. Assim, “o ato inexistente corresponde a atitude de resposta do órgão decisor em face de uma mensagem que ele rejeita como mensagem, ou seja, desconfirma a sua natureza de mensagem. O ato nulo corresponde àquele em que o decisor reconhece tratar-se de uma mensagem, mas recusa-se a aceitar o conteúdo”²⁴³.

Entendemos, contudo, a importância didática (igualmente metafórica), de estabelecer um critério mínimo de pertinência, ainda que passível de críticas, para afastar o dualismo existente/inexistente dentro do discurso jurídico, ou seja, a aplicação dessa categoria dentro do sistema jurídico de referência (linguagem jurídica). Se interessa e compõe o debate jurídico, certamente, estaremos diante de um objeto que atravessou o “portal jurídico” e, por isso, deve ser qualificado como tal e submetido ao regramento do sistema de direito positivo posto.

Da mesma forma, Tárek Moussallem afirma que o “*direito positivo não regula a sua criação, mas controla, sim, a regularidade das normas produzidas*”²⁴⁴. Ou seja, enquanto não controlada a regularidade, o ato normativo pertence e permanece no sistema

²⁴² Sobre a metáfora como recurso metodológico na ciência “normal” e na dogmática jurídica: Cf. CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista**. São Paulo: Noeses, 2009. pp.59-96/233. “1) A metaforicidade permeia o pensamento jurídico tanto no rumo sinagógico da síntese quanto no rumo dierético da análise. 2) Como método, a metáfora permite reconstruir instrumentalmente auto-reflexividade para a linguagem, de modo que essa autorreflexão sirva de ‘modelo’ para uma formalização do discurso jurídico”.

²⁴³ CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista**. São Paulo: Noeses, 2009. pp.175-176.

²⁴⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2011. pp. 149-150. “A existência de um ato de fala deôntico (ou enunciado performativo deôntico) cria, como vira GRZEGORCZYK, ‘o critério de verdade de todas as afirmações constatativas correspondentes’. Enquanto o enunciado performativo deôntico não é alterado por outro, mantêm-se verdadeiras ou falsas todas as afirmações a ele correspondentes. Por isso, é falsa a afirmação de que a norma N1 seja inválida antes que ela seja retirada do sistema do direito positivo por outra norma N2. Eis os enunciados prescritivos como performativos deônticos a criarem a realidade jurídica”.

até que outro ato o revogue. Isso revela que a interação exposta ocorre dentro do sistema jurídico, e não como um critério de seleção para entrada no campo jurídico.

2. INVALIDAÇÃO COMO MECANISMO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO NORMATIVA

Na seção anterior, verificamos que o tema da “validade jurídica” é carregado de uma grande variação semântica, possuindo diferentes abordagens conforme marco teórico escolhido. Tal variação é reconhecida doutrinariamente, sendo, inclusive, destacada por Pontes de Miranda²⁴⁵.

Rosmar Rodrigues Alencar, ao trabalhar com o conceito *lato sensu* de nulidade, também identifica o problema da variação semântica no tratamento da questão. Para ele, “não faltam expressões similares que, nem sempre com rigor científico, buscam explicar o fenômeno, a exemplo de anulabilidade, nulidade absoluta, nulidade relativa, irregularidade, atipicidade, ato nulo, ato nulificado, inexistência, ato viciado e ato defeituoso, entre outros”²⁴⁶.

Em geral, encontramos a aplicação do vocábulo *invalidade* em contraposição a aceção da validade enquanto qualidade de um ato pertencente a um determinado sistema jurídico, tal como é utilizado pelos adeptos da teoria de Pontes de Miranda. Isto é, um ato válido (validade) seria aquele produzido de acordo com as prescrições do sistema, ao passo que o ato inválido (invalidade) corresponderia ao ato produzido em desconformidade com alguma prescrição estabelecida pelo direito.

É comum a aplicação dos vocábulos ato lícito/ato ilícito para designar o mesmo fenômeno jurídico, especialmente entre os adeptos da concepção da validade como critério de pertinência de uma norma a determinado sistema jurídico. Nesse sentido, coerentemente,

²⁴⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.16. “A respeito dos atos defeituosos, a terminologia tem sido caótica, se não contraditória; e é fácil calcular quão nociva ao direito tem sido essa falta de exatidão e de clareza (...) A expressão “invalidade” (= não-validade), Ungültigkeit, foi usada, primeiramente, por F. VON SAVIGNY (System, IV, 536). Os textos romanos falavam de negócios jurídicos vitiosi; e o jurista alemão encambulhou invalidade e ineficácia, complicando ainda mais a “transição romana”, inacabada, do conceito de nullum (inexistente) para o conceito de inexistente, nulo e anulável. Aliás, é penoso ver os pandectistas, como se deixaram eles levar, no tratamento das nulidades (em senso largo), pelo direito positivo dos seus países, inclusive pelas mudanças por que esse direito passou”.

²⁴⁶ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 14.

a designação lícita/ilícita da produção indica que todas pertencem ao sistema de direito positivo e por ele são reguladas.

Também é possível utilizar a expressão *ato regular* em contraposição a *ato irregular* para evidenciar que, independentemente da concepção sobre o significado da palavra validade jurídica, é preciso trabalhar com um critério de pertinência e um critério de regularidade para o estudo da produção do direito. Sendo assim, a produção jurídica (pertencente a determinado sistema de direito positivo) pode ser qualificada como regular, quando de acordo com o prescrito para sua criação, ou irregular, quando em descompasso com a norma que disciplina a criação, sujeitando-se a um regime consequencial igualmente previsto pelo sistema jurídico.

Há, contudo, um ponto de convergência nas teorias explanadas: a necessidade de o direito positivo estabelecer regras de produção de um ato jurídico e, igualmente, prever as consequências jurídicas em caso de descumprimento parcial ou total das regras de produção. Lourival Vilanova destaca que esse conjunto de regras mantém a consistência do sistema, pois a produção irregular assumirá a condição de hipótese para incidência da norma sancionadora²⁴⁷.

O estudo das regras que estipulam as consequências jurídicas decorrentes da inserção, ou melhor, da produção de atos irregulares é bastante relevante para se estabelecer um modelo teórico-operativo tendente a tratar dos atos eivados de algum vício.

Saliente-se que, independentemente da denominação utilizada para atribuição de atos produzidos de modo irregular (invalidade, ato ilícito, ato jurídico irregular etc.), o sistema de direito positivo reconhece e tutela o referido âmbito de produção. No mesmo sentido, José Souto Maior Borges assevera a juridicidade do ato defeituoso e sua relevância

²⁴⁷ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010. pp.68-69. “Não excluimos, assim, argumentando, que o estado de coisas, discordante do preceituado normativamente, passa a realizar a hipótese de outra norma, que tem por pressuposto de consequência sancionadora. O fato infringente passa à categoria de ilícito (penal, civil, administrativo, tributário, etc.), que é hipótese de outra tese, pressuposto que implica outro consequente. Assim, tomando o universo-do-direito como um círculo abrangente de qualquer fato ou conduta – o fato do mundo que entrou nesse universo, jurisdicizando-se – então, em rigor, o Direito, em seu conjunto de sistema, nunca é descumprido, nunca é violado: *como conjunto, é sempre válido, como válidas são as normas-partes ou elementos desse conjunto*. Se a ineficácia se dá de alguma norma, por fato ou conduta contra norma, sem norma subsequente que tem essa contrariedade por hipótese de consequência sancionadora, *é o sistema mesmo que decide*. Quer através dos atos jurisdicionais que desaplicam o Direito válido, ou por norma ab-rogante de norma ineficaz, ou norma que tome o fato da ineficácia por pressuposto condicionante de supressão da validade (assim se o sistema admite o costume *contra legem*): é o próprio sistema jurídico que suprime a validade”.

para o direito positivo, afastando-se da ideia tradicional do vício como uma questão não-jurídica que pode ser afastada por uma simples declaração²⁴⁸.

Gabriel Ivo destaca que “os documentos normativos chamados inválidos, em face de irregularidade no seu processo de criação, são considerados válidos até que sejam invalidados por meio de um processo adequado tecido no ordenamento jurídico”. Isso porque, dentro de uma ótica interna do sistema jurídico, uma norma jurídica, ainda que produzida com inconformidade, “só pode ser invalidada por outra norma jurídica”²⁴⁹.

Preferimos, na ausência de uma denominação específica (que será desenvolvida no capítulo seguinte), denominar provisoriamente tais regras como “regras de invalidação” ou, de forma simplificada, invalidação. Evitaremos, com isso, a utilização do vocábulo “invalidade”, empregado ordinariamente em contraposição à validade.

A justificativa reside justamente para evitar a equiparação da invalidade como sinônimo de produção linguística situada fora do âmbito do sistema jurídico ou da linguagem jurídica. A invalidação “aparece, assim, não como negação da validade. Vale dizer, a [invalidação] não é uma não-norma, uma anormalidade, e sim uma outra figura jurídica”²⁵⁰.

Realizadas as advertências iniciais, passemos a analisar as diferentes estruturas teóricas construídas para explicar o regime das regras destinadas a dar o tratamento jurídico aos atos produzidos irregularmente.

²⁴⁸ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 1999. p.276. “Do ato condicionador da aplicação da sanção diz-se, em determinadas hipóteses, foi praticado com erro. Por isso mesmo que, juridicamente qualificado, o erro é juridicamente relevante. Segue-se-lhe uma consequência jurídica identificada como ato coativo, a sanção. Esta é, pois, um efeito jurídico do erro. Consequentemente, o erro, juridicamente qualificado como ilícito, não é a negação do Direito. É apenas uma condição, entre outras possíveis, para aplicação da sanção jurídica. Trata-se, pois, o ato praticado com erro, de uma categoria específica – particular, e não genérica – dos atos ilícitos. Nesses termos considerados, se o erro é objeto da ciência jurídica, somente pode ser havido como um fenômeno jurídico, pois só assim é possível conhecê-lo juridicamente. Por esses motivos, o Direito não é “violado” pelo erro. É, ao contrário, por meio dele que o Direito afirma a sua própria validade, com uma sanção qualquer. Assim sendo, o erro não está fora do Direito, mas o integra com um conceito que é parte do sistema jurídico integral. Entre o erro, como ato condicionado, se dá uma relação de imputação, que é um efeito do próprio erro”.

²⁴⁹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. pp.140/141.

²⁵⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 24. O autor aborda uma perspectiva diferente sobre o modo de juridicidade da norma irregular: “Em verdade, a norma inválida também está imunizada contra a reação de desconirmação, mas isso não ocorre por intermédio de outra norma, e sim pelas regras de calibração do sistema (princípio da legalidade, regras sobre o procedimento de invalidação das normas do sistema, princípio da supremacia constitucional, da presunção de constitucionalidade, etc.). O que distingue, portanto, a norma válida da norma inválida é o tipo de imunização a que estão sujeitas as respectivas mensagens normativas”.

2.1. Invalidação como sanção

Como visto, o sistema de direito positivo não regula apenas a sua criação, mas impõe um regime jurídico apto a tutelar a produção realizada em desconformidade com os requisitos de criação. Nada mais natural, pois a obrigatoriedade do sistema impõe o dever de controle pelos órgãos encarregados pelo sistema de analisar a regularidade do direito.

É possível, porém, que o próprio sistema jurídico disponha de um conjunto de regras aptas a orientar o reconhecimento da produção irregular, por parte dos órgãos encarregados de controlar a regularidade da produção jurídica, e ao mesmo tempo dispor sobre uma gradação de consequências jurídicas.

A ordem jurídica não oferece uma resposta uniforme para os casos de produção irregular. Desse modo, “a diferença quanto à intensidade da repulsa que o direito tem em relação aos atos inválidos é o que determina o *discrimen* entre atos nulos, irregulares, anuláveis e inexistentes ou quaisquer outros nomes que se lhe queira atribuir”²⁵¹.

Logo, “uma classificação da teoria das invalidades dos atos jurídicos terá forçosamente que partir da análise das consequências jurídicas imputadas aos atos inválidos em um dado sistema jurídico positivo para verificar a intensidade da reação repulsiva ou o nível de tolerância que a ordem jurídica dispensa aos atos que lhe são desconformes”²⁵².

Nesse contexto, as normas que disciplinam juridicamente a produção irregular são enquadradas como normas sancionatórias, isto é, no seu conseqüente haverá sempre uma sanção imposta pelo descumprimento das regras de produção.

É nesse sentido que o tema é tratado na doutrina civilista, em especial na obra de Pontes de Miranda e Marcos Bernardes de Mello, para quem a invalidação corresponde a uma sanção disciplinada pelo sistema normativo em vários graus, sendo, portanto, uma

²⁵¹ ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 88.

²⁵² ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 88. No mesmo sentido: MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 199. “(...) continuamos a não aceitar o chamado ato administrativo anulável no âmbito do Direito Administrativo, justamente pela impossibilidade de preponderar o interesse privado sobre o público e não ser admissível a manutenção de atos ilegais, ainda que assim o desejem as partes, porque a isto se opõe a exigência da legalidade administrativa”.

questão de técnica legislativa²⁵³. Assim, no Direito Civil brasileiro as regras sancionatórias são divididas ordinariamente em dois conjuntos: *nulidade e anulabilidade*.

Dada a influência do direito privado em outros ramos, a formulação teórica possui influência no direito público, especialmente no Direito Tributário. Alfredo Augusto Becker destaca que é tarefa do legislador “dizer se determinado defeito contagia a validade do ato jurídico e se desse contágio resulta a nulidade ou anulabilidade do ato”. Nesse sentido, o ato produzido irregularmente “é nulo ou anulável porque o Direito Positivo, mediante regra jurídica específica, diz que, ocorrendo determinada hipótese (em cuja composição entra o defeito), sobre ela incidirá aquela regra específica, jurisdicizando-a nula ou anulável”²⁵⁴.

Além do modelo clássico encontrado na doutrina privatista, é possível encontrar outras formulações teóricas dispondo sobre a natureza sancionatória das regras aptas para tutelar a produção defeituosa do direito, apresentadas a seguir.

2.2. Ilícito nomogenético

Tácio Lacerda Gama classifica a criação de um ato em descompasso com a norma que regula a sua criação como um *ilício nomogenético*. A nomogênese, por sua vez, consiste no “processo por meio do qual o sujeito competente cria, modifica e extingue uma norma jurídica num sistema de direito positivo qualquer”²⁵⁵.

Nesse contexto, o ilícito é a hipótese para que o sistema preveja as consequências mais diversas, tais como: a desconstituição parcial ou total do ato e remoção dos seus efeitos, entre outros. “Os ilícitos nomogenéticos, porém, não se presume, também não são automáticos e infalíveis. Noutro dizer, até que uma norma jurídica identifique o ilícito

²⁵³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.131. “1. DISCRIMINAÇÃO DAS SANÇÕES DE INVALIDADE, PROBLEMA DE TÉCNICA LEGISLATIVA. Em princípio, os legisladores são livres na discriminação das causas de nulidade e das causas de anulabilidade”. MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.50/52. “A invalidade, por isso, tem o caráter de uma sanção que o ordenamento jurídico adota para punir certa espécie de ato contrário a direito (= ilícito). É verdade que aparenta diferenças relativamente às sanções que, de modo positivo, punem diretamente as pessoas, impondo-lhes ônus (como a perda da liberdade) e obrigações reparativas (como a de indenizar), porque a invalidade, em qualquer dos seus graus (= nulidade e anulabilidade), tem efeitos negativos”.

²⁵⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 487.

²⁵⁵ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 27.

nomogenético e prescreva os efeitos dessa ilicitude, a norma [produzida irregularmente] seguirá regulando condutas de modo coercitivo”²⁵⁶.

Dito de outra forma: “a imperfeição do ato ou tipo, por si só, é apenas um *signal de perigo* que reclama a sua análise para ponderar-se a necessidade de transformar-se a imperfeição em invalidade. Dessa forma, a invalidade deixa de ser uma decorrência necessária da imperfeição para se tornar” a consequência jurídica prevista no ordenamento²⁵⁷.

Inclusive, o tratamento jurídico dado aos ilícitos nomogenéticos “é a forma que o sistema jurídico encontra para preservar a sua consistência, evitando que comandos de autoridades hierarquicamente inferiores regulem condutas em detrimento daqueles emanados das autoridades superiores”²⁵⁸.

Eurico Marcos Diniz de Santi descreve a estrutura da norma, por ele denominada invalidante, mas não diverge da ideia de ilícito monogenético, com a seguinte estrutura: no antecedente (descriptor) da norma, encontraremos o motivo da irregularidade, ou seja, a conduta tipificadora da produção irregular. “No conseqüente normativo (prescritor), os efeitos: (i) deve ser a invalidação da norma X (ou veículo normativo Y, nos casos de revogação); (ii) deve ser a invalidade *ex tunc* da norma X, no caso de nulidade; (iii) deve ser a invalidade *ex nunc* da norma X, no caso de anulação”²⁵⁹.

2.3. Invalidação e os três planos semióticos

O fenômeno da invalidação também pode ser explicado a partir de uma visão semiótica, separando os planos sintático, semântico e pragmático. Rosmar Rodrigues Alencar aplica a distinção para descrever as nulidades no direito processual penal. Importante destacar que o autor faz a distinção entre nulidade e invalidade. A nulidade seria

²⁵⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. pp.338-341.

²⁵⁷ PASSOS, José Joaquim Calmon de. **Esboço de uma teoria das nulidades aplicadas às nulidades processuais**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 124.

²⁵⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p.343.

²⁵⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo, Max Limoned, 2ª edição, 1999. p. 73.

o reconhecimento do vício, ao passo que a invalidade é tomada como a consequência jurídica aplicada ao vício (sanção).

Em outros termos, importante valer-se de termos como invalidação e convalidação, para determinar o âmbito de eficácia do ato processual atingido pela norma declaratória de nulidade. Duas normas jurídicas, pelo menos, estarão relacionadas quando o magistrado estiver diante de ato processual realizado em descompasso com a forma prevista no ordenamento jurídico: a primeira, que, certificando a atipicidade processual, assim averba a sua nulidade (de acordo com o respectivo grau); a segunda, que, de forma específica, se relaciona com a perspectiva sancionatória, seja invalidação, seja convalidação.

Este estudo fundamenta suas bases em duas normas jurídicas. A primeira como hipótese normativa declaratória de nulidade. A depender da espécie de nulidade reconhecida judicialmente, o consequente dessa norma é ligado pelo dever-ser que obriga o juiz a emitir uma segunda norma jurídica. A segunda norma jurídica, relacionada necessariamente à primeira, consiste na descrição da nulidade declarada pelo juiz como antecedente normativo, que, por consequente, terá a invalidação ou a convalidação do ato processual viciado²⁶⁰.

Para o autor alagoano, no *plano semântico* identificamos o sentido da estrutura sancionatória descrita no sistema de direito positivo. Acrescentamos que, também no plano semântico, buscaremos o sentido da regra de produção. Afinal, só podemos entender o sentido da norma sancionatória se entendermos o sentido da de produção violada²⁶¹.

O *plano sintático* é relacionado com a estrutura da norma que prescreve o modo de reconhecimento do ato viciado e as consequências jurídicas, ou seja, a “concepção definidora da nulidade deve considerar o sujeito processual competente para declarar a existência de ato processual defeituoso”²⁶². Note-se que, na concepção do autor alagoano, a norma sancionatória somente é construída no caso concreto, sendo, sintaticamente, uma norma individual e concreta.

Finalmente, no *plano pragmático*, a invalidade aparece como “norma que, reconhecendo a atipicidade do ato processual viciado, tem a função de produzir consequências com a construção de outras normas que implicam a convalidação, total ou parcial, ou invalidação, total ou parcial”²⁶³.

²⁶⁰ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. pp.51-52/56.

²⁶¹ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. pp. 32-33.

²⁶² ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 33.

²⁶³ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 35.

2.4. Inexistência

No início do capítulo, analisamos a ideia de existência na qualidade de relação de pertinência com o sistema jurídico (“mundo jurídico”), discorrendo sobre as várias concepções em torno do critério identificador, para que se possa considerar um comando como o existente em um ordenamento jurídico. O termo existência, ou melhor, inexistência também vir a ser empregado como categoria jurídica sancionatória em decorrência de grave violação na produção normativa.

“O ato inexistente seria aquele que não reuniria os elementos de fatos supostos por sua natureza ou seu objeto, em cuja ausência seria logicamente impossível de conceber-lhe a existência e por isso deveria ser considerado não somente como nulo, mas como não havido”²⁶⁴. No mesmo sentido, Ricardo Jacobsen Gloeckner, ao tratar das nulidades no processo penal, conceitua a inexistência como “um ato processual praticado de maneira tão irregular que não se poderia sequer falar em invalidade. O que ocorreria seria a incapacidade de o ato ultrapassar o plano da existência, o que determinaria a imprestabilidade avaliativa sob o prisma da validade”²⁶⁵.

Atribui-se à construção de tal expediente teórico à doutrina francesa e alemã²⁶⁶, sobretudo em virtude da influência da concepção do *nullus* do direito romano clássico²⁶⁷. O ponto comum dessa noção sancionatória reside na ideia de que o sistema jurídico possui uma “super-regra de invalidação” que, a depender da gravidade do vício de produção, sequer permite a entrada do ato viciado no ordenamento, ou seja, a noção de inexistência como providência sancionatória acaba afastando a necessidade de o direito regular textualmente as consequências jurídicas da produção irregular.

Apesar de aceitar a ideia de que um ato pode não passar pelo plano da existência (suporte fático insuficiente), Pontes de Miranda rechaça a utilização da inexistência como uma categoria sancionatória da invalidade, bem como sua equiparação com o conceito de

²⁶⁴ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 67.

²⁶⁵ GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. **Nulidades no processo penal: introdução principiológica à teoria do ato processual irregular**. 2ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. p. 408.

²⁶⁶ CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista**. São Paulo: Noeses, 2009. pp.121-125.

²⁶⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. pp.10-13. Cf. CAVANI, Renzo. **La nulidade en proceso civil**. 1ª ed. Lima: Palestra Ediciones, 2014. p.83-93; GARCEZ, Martinho. **Das nulidades dos atos jurídicos**. 5ª ed. Revisada e anotada pelo Desembargador Martinho Garcez Neto. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. pp.1-4.

nulidade. Para ele, aqueles que “não distinguem o não-existente e o nulo excluem a classe nula e tropeçam com ela a cada momento, porque o direito, histórica e sistematicamente, alude a ela. Ao pretenderem tratá-la como sinônimo de não-existente, cometem erro de lógica (confusão entre o “nulo”, no sentido de não ter *todos* os elementos componentes, de modo que os que tem não operam, e “não-existente”)”²⁶⁸.

Logo, o “conceito de nulidade não coincide com o de inexistência. Tanto assim que é possível, nos casos concretos, tirar-se algo nulo, o que se não conceberia, se nulo e inexistente fossem o mesmo. Nulo não alude o não-ser, mas apenas a não valer”²⁶⁹.

O autor, no entanto, admite que a inexistência, como um conceito “metajurídico”, pode ser objeto de declaração de que determinado ato não ingressou no mundo jurídico e, conseqüentemente, permanece no mundo fático. Em outras palavras,

O conceito de negócio jurídico inexistente ou de ato jurídico *stricto sensu* inexistente é metajurídico; não é mais do que o enunciado da não-jurisdicização do ato. Estão-se a contemplar dois mundos, o dos fatos e o jurídico. Não existir, entrando no mundo jurídico, seria absurdo; não se pode raciocinar, em qualquer ciência, sem respeitar o que é lógico, o que é matemático e o que é físico. A categoria inexistente é ineliminável, porque o mundo jurídico não abrange todo o mundo fático nem se identifica com ele; a categoria do nulo existe porque se teve de classificar e nomear o que é o mínimo tolerado dentro do mundo jurídico, embora para ser apontado como extremamente viciado, deficiente. Não se pode dizer que o conceito de inexistente seja inútil ao jurista: é de interesse do nadador saber onde acaba a piscina²⁷⁰.

Mas como ocorreria essa declaração? Um primeiro ponto consiste em verificar o que seria, nesses termos, objeto da declaração. Quando estamos diante de uma ação declarativa de não-existência de uma relação jurídica, o interesse processual exsurge de um fato contraposto: a afirmação por outrem que determinado fato ou relação (não-jurídico) entrou no mundo jurídico e, conseqüentemente, possui pretensão de produzir seus efeitos

²⁶⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.14. MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.68. “O erro que incide sobre a doutrina do ato inexistente decorre de dois pontos: (a) Primeiro, por considera-lo uma categoria jurídica, quando se trata, na realidade, de mera situação fática, exatamente porque o ato não chegou a entrar no mundo do direito por não se haver realizado, suficientemente, o seu suporte fático; inexistência e conceito próprio do mundo dos fatos, jamais do mundo jurídico. O fato ao ser juridicizado entra no mundo jurídico pelo plano da existência. (b) Segundo, pela exigência de que o ato inexistente seja desconstituído judicialmente. O que *não* é não necessita ser desfeito (desconstituído), precisamente porque nunca existiu, *nunca foi*. Pode haver necessidade de *declaração* de inexistência, não, porém, de desconstituição”.

²⁶⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.20.

²⁷⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. pp.19-20.

próprios. Ou seja, nas palavras de Pontes de Miranda, quando “se propõe *ação declarativa negativa*, preliminarmente, se nega o que outrem *afirma*. Não se pode elidir o que é elemento necessário de ação declarativa negativa – a afirmação da existência da relação jurídica por parte de outrem, que se tem por falsa e o autor postula ser falsa”²⁷¹.

Nesse sentido, a declaração contraposta ao interesse declarativo negativo (ainda que eivada de vícios, como, por exemplo, a falsidade), ingressa no mundo jurídico e passará a ser tutelada pela linguagem própria a esse mundo. Pontes de Miranda, mesmo partindo de pressupostos metodológicos distintos ao nosso, reconhece a entrada da declaração contraposta no mundo jurídico, ao argumentar: “Essa afirmação falsa entrou no mundo jurídico, como um ato-fato jurídico, de que nascem ao prejudicado por ela direito, pretensão e ação de declaração negativa”²⁷².

Daí porque a “ação declarativa negativa não cabe para enunciar que se deu algum fato que não entrou ou não entra no mundo jurídico”, isto é, “a declaração de existir ou de não existir a relação jurídica já diz respeito ao *efeito* que se pretende ou a que se nega ser uma relação jurídica”²⁷³. Saliente-se que o autor alagoano afasta peremptoriamente qualquer equiparação da ação declaratória negativa com a postulação envolvendo o reconhecimento de nulidade ou anulabilidade.²⁷⁴

Logo, mesmo admitindo a possibilidade de declaração de inexistência de ingresso no mundo jurídico, parece-nos que Pontes de Miranda não utiliza o conceito de inexistência como uma regra-limite de expulsão e/ou negativa de efeitos dos atos viciados, nos moldes da doutrina francesa²⁷⁵.

²⁷¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado das ações**. Tomo II. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1971. p. 32.

²⁷² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado das ações**. Tomo II. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1971. p. 32.

²⁷³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado das ações**. Tomo II. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1971. pp. 32/75-76.

²⁷⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado das ações**. Tomo II. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1971. pp. 39-40. “Tampouco é de se admitir ação declarativa para dizer-se se é válido ou não um contrato, se é nulo ou anulável ou se é válido ou não, nulo ou anulável negócio jurídico ou ato jurídico *stricto sensu*. (...) a ação concernente à invalidade é ação constitutiva negativa, em que se postula ser nulo ou anulável o ato jurídico, e não se confunde de modo nenhum com a ação declarativa. Quem desconstitui não declara, desfaz. Declara-se a existência de uma relação jurídica ou de sua eficácia. As ações declarativas são ações do plano da existência ou da eficácia. As ações constitutivas negativas por invalidade supõem questão no plano da validade”.

²⁷⁵ As conclusões expostas foram construídas a partir de debate com Roberto P. Campos Gouveia Filho, sobretudo os seus comentários aos artigos 502 e 503 do Código de Processo Civil. Cf. GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos. **Comentários aos artigos 502 e 503**. In: Novo Código de Processo Civil. Tomo II. RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida; *et al* (coord.). São Paulo: Editora Luari, 2017. pp. 283-297.

No direito tributário, Paulo de Barros Carvalho também rechaça a ideia de inexistência como categoria sancionatória autônoma, isto é, a equiparação entre nulidade (absoluta) e inexistência. Segundo o autor,

Desejam alguns que a nulidade absoluta se equipare à própria inexistência do ato, como se ele jamais tivesse existido. Além de impedimentos teóricos, um entrave de ordem prática, contudo, tolhe esse raciocínio. Como se poderia pretender que a declaração de nulidade de um lançamento tributário, proclamada, digamos, três meses depois da lavratura, tivesse o condão de decretar a sua cabal inexistência, se por causa dele uma série de outros direitos surgiram, como, para exemplificar, a faculdade de impugná-lo, predicando a própria nulidade? De que maneira declarar inexistentes deveres funcionais dos agentes públicos que se manifestaram no curso do procedimento que culminou com a nulidade absoluta? A Ciência do Direito não tem recursos técnicos para apagar fatos jurídicos e materiais que se consumaram por força de ato nulo²⁷⁶.

Em importante obra sobre o tema, Torquato de Castro Júnior denuncia que as diferenças sintáticas dos modelos de negação pela produção irregular (inexistência vs nulidade) não fornecem um modelo dogmático consistente, pois, em qualquer dos casos, o sistema pode conservar efeitos dos atos viciados. O autor destaca que, no plano pragmático, “a diferença entre o nulo e o inexistente pode ser reconstruída em termos de uma diferenciação da negação: o nulo corresponde a negar *o que* foi proposto no ato jurídico; o inexistente corresponde a negar *que* foi proposto algum ato jurídico”²⁷⁷.

Sobre o problema da norma inexistente, Tércio Sampaio Ferraz Júnior reconhece que a doutrina costuma tratar como um elevadíssimo grau de invalidade, que compromete a própria funcionalidade do ato viciado como norma. Assim, a norma “inexistente é a que, por pressuposto, foi posta com a intenção subjetiva de valer, mas, por um vício gravíssimo, não se considera objetivamente como válida em nenhum momento”²⁷⁸.

No entanto, Tércio Sampaio Ferraz Júnior atribui a tal conceito uma relevância pragmática, porquanto, segundo ele, a “dogmática jurídica sente a necessidade de qualificar certas prescrições que são postas e adquirem aparência de normas, com um cuidado especial”. Nesse sentido, a inexistência “significa que o ato produtor da norma não é reconhecido absolutamente pelo sistema; é como se a norma não existisse, não cabendo falar

²⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.496.

²⁷⁷ CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista**. São Paulo: Noeses, 2009. p.234.

²⁷⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p..216.

nem de sua vigência, nem de sua eficácia, sendo, por conseguinte, inexistentes seus efeitos”²⁷⁹.

Diferentemente, para o autor, a nulidade pressupõe um reconhecimento do sistema, v. g, “o ato produtor é reconhecido pelo sistema, a norma, em princípio, entra no sistema, mas por um defeito de produção tem desconsiderada a sua vigência desde o momento da sua promulgação, e são nulos (*ex tunc*) todos os efeitos”²⁸⁰.

Não obstante admitirmos uma noção mínima de pertinência (separação entre os corpos de linguagem jurídico e não-jurídico), debatemos em tópicos anteriores que, estaticamente, a existência é pressuposta quando a norma é posta por um órgão credenciado pelo sistema. E, do ponto de vista pragmático, a possibilidade de um comando não-jurídico ser entendido como jurídico já implica no seu ingresso no corpo de linguagem jurídico, o que poderá implicar seu afastamento por um ato produzido pelo próprio sistema²⁸¹.

Nossa preocupação parte justamente da premissa traçada alhures no sentido de que o sistema jurídico (corpo de linguagem jurídico) deve regular sua produção e, por conseguinte, o próprio “câmbio” entre os sistemas de linguagem (jurídico e ordinário). Em que pese à intensa interação entre eles, sobretudo em face de expectativas normativas (tratadas na obra de Torquato de Castro Júnior) que podem, pragmaticamente, se impor na análise jurídica de ato completamente irregular (vide o exemplo da lei municipal que alterou a Constituição Federal), a consequência imposta sempre dependerá de um conjunto de regras previstas em determinado ordenamento.

Assim sendo, admitir a forma de negação da inexistência (= negar *que* foi proposto algum ato jurídico) equivale a pressupor a existência de um sistema de invalidação fora do sistema jurídico ou uma “regra fundamental invalidante ficcional”, nos moldes do

²⁷⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 216/218.

²⁸⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 218.

²⁸¹ CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista**. São Paulo: Noeses, 2009. p.134. “O que distingue do ponto de vista prático o ‘ato jurídico’ de um ‘fato em sentido estrito’ é a circunstância meta- ou pré-jurídica de que, por trás daquele evento, se tem configurada uma situação de expectativa e pretensão de reconhecimento do conteúdo jurídico da ação desenvolvida. Em outras palavras, por trás do ‘ato jurídico’ há um fato relevantíssimo para o direito que é a ‘expectativa normativa’ das partes manifestantes de que sua declaração de vontade seja reconhecida e validada pelo ordenamento jurídico”.

pensamento de Hans Vaihinger²⁸², incorporado na teoria pura do direito de Hans Kelsen, para solucionar o problema da norma fundamental.

2.5. Nulidade

O conceito de nulidade também guarda uma multiplicidade de sentidos, sendo inclusive empregado de modo equivalente ao gênero “invalidade” ou “ato jurídico defeituoso”. No entanto, iremos trabalhar a nulidade como expediente sancionatório tendente a combater a produção irregular de maior gravidade para determinado sistema jurídico. Aqui vale destacar a advertência de Pontes de Miranda quando refuta a indevida equiparação do conceito moderno de nulidade com a ideia de *nullus* no direito romano, a qual, ao longo do tempo, tem servido de instrumento de “desinformação doutrinária”²⁸³.

Ao reconhecer a necessidade de o sistema criar expedientes sancionatórios caracterizados na subclasse não-válidos, Lourival Vilanova identifica três subclasses: (i) atos nulos; (ii) atos anuláveis e (iii) atos ilícitos em decrescente gradação. “Nulo é predicado de validade que se aplica ao ato jurídico. É a antilicitude, a antijudicidade como não-lícito, mas juridicamente intrassistêmico. Se assim é, tem razão Pontes de Miranda quando recusa energicamente tomar o nulo como *inexistente para o sistema*”. Dada sua qualidade intrassistêmica, “os atos nulos são de suporte fático suficiente em referência à norma de nulidade; satisfazem um, ou alguns, ou todos os requisitos conotativos do tipo”²⁸⁴.

Assim, a nulidade deve ser entendida como uma “sanção mais enérgica acarretando, entre outras consequências, em geral, a ineficácia *erga omnes* do ato jurídico quanto a seus efeitos próprios, além da insanabilidade do vício, salvo exceções bem particularizadas”²⁸⁵.

²⁸² Cf. VAHINGER, Hans. **A filosofia do como se: sistema de ficções teóricas, práticas e religiosas da humanidade, na base de um positivismo idealista**. Tradução e apresentação de Johannes Kretschmer. Chapecó: Argos, 2011.

²⁸³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.10. “OS DOIS SENTIDOS DE ‘NULLUS’ E DE ‘NULO’”. À medida que se ia caracterizando o significado de nulo, à diferença de *nullus*, que perdia o significado latino e apenas se conservava para a exposição do direito romano clássico e pós-clássico, porém não no uso moderno, os juristas foram vítimas de confusões e obscuridades lamentáveis (...)”

²⁸⁴ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. pp. 317-318.

²⁸⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.60.

J. J. Calmon de Passos, conceitua a nulidade como uma “desqualificação determinada pelo sistema jurídico, no tocante a certo suposto, por entendê-lo inapto para justificar a imposição da consequência que lhe seria própria”, a qual deriva de um descompasso do “suposto” com as regras que discorrem sobre a sua produção (denominada atipicidade pelo autor). “Desqualificação, porque a nulidade não é algo ínsito na própria conduta juridicizada, mas sim o resultado do juízo constitutivo do agente político legitimado para essa função”²⁸⁶.

Ao empreender a conceituação da nulidade, Alfredo Augusto Becker analisa a “biografia” do ato nulo, que se inicia com a sua produção e entrada no mundo jurídico com defeito congênito, passando a gozar de total ineficácia jurídica e, ao final, é retirado do mundo jurídico por ato jurisdicional de natureza constitutiva negativa. Chama a atenção o fato de o autor gaúcho negar peremptoriamente qualquer eficácia jurídica ao ato nulo, vejamos:

Ac) o ato jurídico nulo é, *ipso facto* (desde o momento de sua entrada no mundo jurídico), totalmente ineficaz: sem qualquer efeito jurídico, conseqüentemente, também sem qualquer efeito físico ou econômico *condicionado* ou *causado* pela coagibilidade *jurídica* do ato jurídico eficaz; existindo efeitos físicos ou econômicos, eles somente podem ser atribuídos ao ato *humano* (e não ao ato jurídico nulo).

Ad) a nulidade é defeito congênito do ato, e não é preciso que haja ato de alguém para que ela produza sua consequência (ineficácia jurídica)²⁸⁷.

No direito pátrio, a invalidação em sentido amplo não se confunde com a revogação do ato administrativo, distinção que foi consagrada no enunciado nº 473 da Súmula do Supremo Tribunal Federal²⁸⁸. Paulo de Barros Carvalho utiliza o vocábulo *nulidade de pleno direito* para designar casos de ausência de motivação, exemplificando o

²⁸⁶ PASSOS, José Joaquim Calmon de. **Esboço de uma teoria das nulidades aplicadas às nulidades processuais**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. pp. 38/129. “A atipicidade do ato, como visto, gera a sua *imperfeição*, do que decorre, num primeiro momento, apenas a sua *irregularidade*, não ainda a sua invalidade. O ato imperfeito é ato válido e produtor de efeitos até que sobrevenha um pronunciamento judicial que lhe corte a validade, decretando-o nulo, com o que cessa também sua eficácia. *Não há, portanto, correspondência necessária entre imperfeição e nulidade, porque a nulidade é uma imperfeição qualificada*”.

²⁸⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. pp. 488-489.

²⁸⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Enunciado nº 473**. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. Disponível em: www.stf.jus.br. **O entendimento foi positivado pela Lei nº 9.784/1999**. Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

caso em que o fato jurídico tributário, constituído por meio de lançamento de ofício, não encontra respaldo na linguagem probatório e, conseqüentemente, não existe juridicamente ou quando houver erro na eleição do sujeito passivo. A nulidade, no seu sentir, seria “vício profundo que compromete visceralmente o ato administrativo. Seus efeitos, em decorrência, são *ex tunc*, retroagindo, linguisticamente à data do correspondente evento”²⁸⁹.

O debate doutrinário sobre a invalidação no Direito Administrativo brasileiro circunda a seleção das categorias dos atos inválidos e as suas conseqüências. Mesmo reconhecendo uma certa influência do modelo teórico consagrado no direito privado, também é permeado por uma instabilidade conceitual. Alguns autores atribuem justamente a essa importação a deficiência na formulação de uma teoria própria aplicada ao direito público²⁹⁰.

Pode-se identificar uma primeira corrente que divide os atos irregulares em três categorias, a saber: nulos (nulidade absoluta), anuláveis (nulidade relativa), atos irregulares e atos inexistentes. Outra corrente trabalha com as mesmas categorias da doutrina civilista já tratadas acima²⁹¹.

Uma terceira diferencia a nulidade da anulabilidade, em virtude da disponibilidade dos interesses em jogo; se disponíveis, o vício será anulável, se indisponíveis o ato será sempre nulo, o que impediria a estruturação de um sistema de anulabilidade no Direito Administrativo em face da indisponibilidade do interesse público²⁹².

A diferenciação entre nulo e anulável também é demarcada a partir da convalidação. Se o ato for passível de convalidação, ele é anulável; caso contrário, o ato será nulo, o que difere da clássica distinção contida na doutrina civilista, vez que, configurada a

²⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.496.

²⁹⁰ BIGOLIN, Giovani. **Segurança jurídica: a estabilização do ato administrativo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2007. p.32. “A teoria da invalidação dos atos administrativos constitui uma das matérias cuja construção tem sido realizada mais por (indevida) apropriação de conceitos do direito privado do que por uma abordagem própria do Direito Administrativo que ensejasse uma evolução metodológica dos seus conceitos à luz de sua aplicação pelos operadores do direito. Uma escassa produção legislativa, aliada a uma falta de rigor da doutrina, tem feito desta uma das categorias mais confusas do nosso direito”.

²⁹¹ ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. pp. 79-85. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 454. “Não há acordo doutrinário quanto à existência e caracterização destas várias figuras. Para alguns, no Direito Administrativo todo ato ilegítimo é nulo. Para outros, a distinção entre nulos e anuláveis, usual no Direito Privado, aplica-se, com as devidas adaptações, ao Direito Administrativo. Outros, ainda, acrescentam aos atos nulos e anuláveis os simplesmente irregulares, e há também quem reconheça a categoria dos atos “inexistentes””.

²⁹² ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. pp. 79-85. Para um panorama doutrinário das categorias sancionatórias da produção irregular no Direito Administrativo: Cf. BIGOLIN, Giovani. **Segurança jurídica: a estabilização do ato administrativo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2007. pp.50-58.

hipótese de anulabilidade, é dever da autoridade administrativa promover a convalidação. Haveria, com isso, “invalidades sanáveis - denominada anulabilidades” e as “invalidades insanáveis – ou simplesmente nulidades – aquelas que vedam a válida repetição do ato viciado por comprometerem o seu conteúdo, tornando-o ilegal ou ilegítimo”²⁹³.

Ao estudarmos a nulidade em diferentes ramos do direito, encontraremos com grande frequência a distinção entre *nulidade absoluta* e *nulidade relativa*. Geralmente, essa distinção se relaciona com a gravidade do vício, v.g., a qualificação valorativa dada pelo ordenamento àquela irregularidade. Em razão da falta de um critério geral acerca do ordenamento ou até mesmo uma disciplina jurídica em particular (Direito Civil, Direito Processual Penal, Direito Tributário etc.), é comum a utilização de termos genéricos para a construção de uma gradação dos vícios, como: *requisitos essenciais, fundamentais, vício à ordem jurídica, ordem pública* etc.

A classificação das nulidades em absolutas e relativas possui origem na tradição jurídica francesa, que acabou influenciando diversos autores brasileiros. Martinho Garcez, no clássico *Das Nulidades dos Atos Jurídicos*, equipara a nulidade absoluta à nulidade de pleno direito, que decorre de uma violação legal atentatória do interesse público. “Diz-se absoluta porque aproveita a todo mundo; qualquer pessoa a pode alegar, e o juiz a deve pronunciar mesmo quando não alegada, o que se dá também com a nulidade de pleno direito”. As nulidades relativas, por outro lado, seriam caracterizadas em face da faculdade do interessado ou grupo de pessoas poder reclamar a existência de algum vício menos grave²⁹⁴.

²⁹³ FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Estrutura e motivação do ato administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007. pp. 137/154. “(...) acredita-se que a categoria dos atos anuláveis não existe no regime jurídico-administrativo. Em regra, não há invalidação por anulabilidade do ato administrativo, uma vez que a anulabilidade deve ensejar a convalidação no Direito administrativo. Acrescente-se que, se houver a anulabilidade e se apresentarem os requisitos exigidos pela lei para a válida convalidação, não há outra demanda cabível para o interesse público da restauração da juridicidade com segurança jurídica que não seja a convalidação. E, mesmo quando a invalidação por anulabilidade do ato administrativo é viável, o regime dos negócios jurídicos anuláveis prescrito no Código Civil mostra-se inteiramente inadequado nesta situação. Impugnado o ato administrativo portador de anulabilidade, esta se apresenta como nulidade. Isso sujeita o ato anterior convalidável ao mesmo regime dos atos nulos no ordenamento jurídico-administrativo”.

²⁹⁴ GARCEZ, Martinho. **Das nulidades dos atos jurídicos**. 5ª ed. Revisada e anotada pelo desembargador Martinho Garcez Neto. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. pp.54-55/ 6-7 “No século XVIII, o presidente BOUHIER estabelece com grande precisão e nitidez a distinção entre *nulidades absolutas* e *nulidades respectivas*. (...) POTHIER, o grande sol que iluminou o berço do código de Napoleão e que foi o guia dos autores desse código, principalmente na parte das obrigações, fixou algumas regras importantes em matéria de nulidades, traçando as diferenças entre atos nulos de pleno direito e anuláveis, que nos parece terem sido seguidas e aceitas pelos autores do código, e foi ele o primeiro jurisconsulto que, ao lado dos atos nulos de pleno direito e anuláveis, estabeleceu, também, as nulidades absolutas e relativas (...) POTHIER segue o direito romano quanto às nulidades dos contratos relativos *aos bens*, ou *contratos pecuniários*, e segue o direito canônico, que lhe inspirou as nulidades absolutas e relativas, quanto aos contratos de casamento”.

Segundo Galeno Lacerda, o critério distintivo “repousa na natureza e nos fins da norma violada. Quando nela prevalecer o interesse público, a nulidade será absoluta, insanável. Se o interesse preponderante for privado, haverá nulidade relativa”, sanável. Além do interesse envolvido (público ou privado), o autor enfatiza a conservação como elemento diferenciador da nulidade. Nesse sentido, a nulidade absoluta ocorre quando “o preceito desrespeitado tiver como inspiração o interesse público [e] o vício do ato se apresenta insanável”. A nulidade relativa, como “infrações a regras ditadas, preferencialmente, no interesse das partes”, terá como marca a sanabilidade²⁹⁵.

Teresa Arruda Alvim ressalta as características de cada regime no Direito Processual Civil. O regime das nulidades absolutas é marcado pelas seguintes características: “podem ser alegadas por qualquer um; devem ser decretadas de ofício, pelo juiz; e, a princípio não são ratificáveis”. A nulidade relativa, por outro lado, é marcada pela necessidade de alegação do interessado, impedimento de decretação de ofício pelo magistrado e possibilidade de ratificação, isto é, são “argúveis só pelas partes. Há preclusão ou pelo escoamento do prazo previsto em lei ou à falta deste, por não se ter a parte manifestado na primeira vez em que falou nos autos”²⁹⁶.

Na doutrina processual penal, por exemplo, a *nulidade absoluta* é caracterizada como um vício sobre elemento essencial do ato processual, ao qual a lei comine uma penalidade ou, no plano constitucional, o elemento essencial se traduza em garantia. “A nulidade absoluta será assim categorizada quando, além de essencial, o elemento afetado por defeito ou por omissão houver cominação de nulidade”. Por sua vez, a *nulidade relativa* é classificada como categoria residual, que deverá ser reconhecida pelo magistrado, aplicando, se for o caso, alguma providência saneatória ou sancionatória²⁹⁷.

²⁹⁵ LACERDA, Galeno. **Despacho saneador**. Porto Alegre: Fabris, 1985. pp. 124/126.

²⁹⁶ WAMBIER, Teresa Arruda. **Nulidades do processo e da sentença**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. pp. 116-117/192.

²⁹⁷ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. pp. 138/141. No mesmo sentido, o autor apresenta a seguinte distinção: “A nulidade absoluta é espécie de nulidade em sentido amplo que representa um vício ou omissão do ato processual penal que afeta elemento essencial. Tal elemento essencial é identificado por estar na Constituição ou por ser acompanhado de cominação de nulidade na legislação, a exemplo do rol do art. 564, I, II e III do Código de Processo Penal. A nulidade relativa é o vício que atinge o elemento objetivo ou subjetivo do ato processual penal de natureza acidental ou essencial peculiar. Quando afetar elemento essencial, este não deve se referir à forma de concretização de direito sediado na Constituição de 1988”. Em sentido contrário, Ricardo Jacobsen Gloeckner, propõe o abandono da diferenciação entre nulidades absolutas e relativas no direito processual penal. Para o autor, a “classificação empregada tradicionalmente na teoria do ato irregular traça uma dicotomia que concebe as nulidades em absolutas e relativas. De antemão, cumpre diagnosticar que se trata de uma artificial, inaplicável ao processo penal”. GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. **Nulidades no processo penal: introdução principiológica à teoria do ato processual irregular**. 2ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. p. 416.

Pontes de Miranda criticava a utilização dos adjetivos: *absoluto* e *relativos*. Segundo ele, “empregando-os em diferentes sentidos e embaralhando a esses, a cada momento, os juristas e juízes cometem erros sem conta. O sentido adequado da relatividade e absolutidade é o referente aos *limites subjetivos da eficácia*”. Nulidade relativa, neste contexto, sempre será a anulabilidade²⁹⁸.

A gradação em relação ao “tipo” de vício também serve de justificativa para a distinção da nulidade de pleno direito e a nulidade dependente de alegação. Marcos Bernardes de Mello conceitua a nulidade de pleno direito (*de pleno iure*) como “aquela que se classifica pela relevância, em seus fundamentos, de interesse de ordem pública. Opera *ipso iure*, pode ser alegada por qualquer interessado e pelo Ministério Público”. A nulidade dependente de alegação, por seu turno, é “aquela que, em face da predominância dos interesses patrimoniais particulares, somente o interessado tem legitimação para alegá-la, não sendo possível a sua decretação pelo juiz sem provocação do figurante”²⁹⁹.

O curioso é que os conceitos apresentados buscam, por meio da abstração, identificar elementos comuns ao direito positivo estudado, a determinado ramo do direito como, por exemplo, direito civil e o direito tributário, ou até mesmo um assunto específico. Tenta-se, com isso, sempre ressaltar que o “nulo” é a doença maligna que precisa ser curada pelos anticorpos produzidos pelo próprio sistema jurídico.

Note-se que quando “a doutrina trata da distinção entre nulidade e anulação refere-se aos efeitos (consequente da norma invalidante): *ex tunc* para a nulidade, *ex nunc* para a anulação”³⁰⁰. O marco distintivo comum entre nulidade e anulabilidade sempre gravita na “doença”, ou melhor, na “potência” do remédio prescrito pelo sistema de direito positivo. A distinção, portanto, “é criação técnica que determina tratamento diferente (...) Seja como for, é à técnica legislativa que toca discriminar as de nulidade e as de anulabilidade”³⁰¹.

Daí a descrença, de parte da doutrina, da possibilidade de se construir uma teoria geral das irregularidades, pois cada subsistema legislativo pode conferir tratamentos completamente distintos aos vícios, comprometendo até mesmo os critérios classificatórios

²⁹⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. pp.29-30.

²⁹⁹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.77.

³⁰⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo, Max Limoned, 2ª edição, 1999. p. 73.

³⁰¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.30.

elencados pelo teórico, tais como a insanabilidade e a desconstituição total dos efeitos, entre outros³⁰².

O ponto que precisa ficar demarcado é que, apesar da instabilidade classificatória, que será uma das justificativas para a construção do projeto metodológico exposto no capítulo seguinte, não se pode associar o conceito de nulidade com o de insanabilidade do ato nulo, porque as consequências do vício (até o de maior gradação) serão sempre atribuídas à arquitetura legislativa do sistema.

2.6. Anulabilidade

O conceito de anulabilidade se relaciona com a produção irregular que, de modo geral, conserva seus efeitos jurídicos próprios. Por outro lado, a aplicação do regime sancionatório previsto no sistema é de menor gravidade e, geralmente, admite a neutralização da sanção³⁰³. Na doutrina, a ideia de anulabilidade está sempre relacionada com a necessidade de uma ação própria para o seu reconhecimento e decretação das providências sancionatórias. É comum, inclusive, a associação da anulabilidade como expressão equivalente ao conceito de nulidade relativa exposto acima.

Para Paulo de Barros Carvalho, a “anulação pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se baseia em procedimento contraditório. Seus efeitos são *ex nunc*, começando a contar do ato que declara a anulabilidade”³⁰⁴. Com isso, a grande diferença entre anulabilidade e a nulidade reside na norma sancionatória que qualifica gradualmente os tipos de produção irregular e suas respectivas consequências.

Alberto Xavier trabalha com a anulação como equivalente a invalidação, podendo ter efeitos sancionatórios diversos. Segundo o autor, a anulação “é o ato pelo qual a administração fiscal destrói, total ou parcialmente, o lançamento”, contaminado por algum

³⁰² MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.15 “(...) a elaboração de uma teoria geral das nulidades nos parece uma missão irrealizável, em face da desuniformidade com que as espécies são tratadas no plano do direito positivo. Para atender às realidades e necessidades sociais, o legislador se vê na contingência de adotar regras que, por constituírem exceções às regras gerais, criam uma impossibilidade de serem traçadas as características essenciais comuns a todas as espécies, o que permitiria a definição dos princípios gerais extraídos das normas de direito positivo. Na verdade, não há ponto no campo das nulidades em que possam enunciar regras sem que haja necessidade de mencionar pelo menos uma exceção”.

³⁰³ Explicaremos no capítulo seguinte a dinâmica da norma neutralizadora e os respectivos conceitos correlatos como: sanção convalidação e modulação, entre outros.

³⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.496.

vício intranormativo. “Nesses casos, o ato anulado padece de um vício em sentido próprio, de uma nulidade: seus efeitos cessam de produzir mercê de um ato jurídico secundário que os constata e que, conseqüentemente, os destrói retroativamente, de modo total ou parcial”³⁰⁵.

Alfredo Augusto Becker descreve a “biografia” do ato anulável como ingresso no mundo jurídico de ato com defeito congênito, mas respaldado por uma regra que o jurisdiciza anulável. A jurisdicização, por sua vez, permite que o ato jurídico irregular possua eficácia jurídica “(irradia ou produz os efeitos jurídicos do ato jurídico perfeito) até a sentença que decreta a sua anulabilidade”³⁰⁶. Para o autor,

Bd) a anulabilidade, embora seja defeito congênito (não superveniente) do ato, exige ato de alguém (sentença) para que ela (a anulabilidade) produza a sua consequência (a ineficácia). Noutras palavras, enquanto não transitar em julgado a sentença que decretar a anulabilidade, o ato jurídico (embora anulável *ab initio*) deve receber, no plano jurídico, o mesmo tratamento do ato válido. Em síntese: *antes* da sentença, o ato anulável deve ser tratado *como se* tivesse natureza jurídica *idêntica* à do ato válido; *depois* da sentença, como se tivesse natureza jurídica *idêntica* à do ato nulo já desconstituído³⁰⁷.

Eurico Marcos Diniz de Santi estabelece o recorte da nulidade ou anulabilidade do lançamento tributário a partir do tipo de vício. Segundo esse autor “mesmo diante da ausência de enunciados expressos sobre invalidação do lançamento, a distinção entre nulidade e anulação pode ser edificada a partir dos enunciados normativos que disciplinam as condições de validade do lançamento”³⁰⁸.

A distinção entre anulação e nulidade do lançamento, portanto, deve ser observada a partir da correlação com requisitos formais e materiais. “A *anulação* decorre do descumprimento do ato-fato de lançamento, *ex vi* dos arts. 141, 142 *caput* e parágrafo único, 145, 146 e 149 do CTN”, enquanto a “*nulidade* decorre de vícios na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, introjetados na estrutura do ato-norma administrativo, seja no antecedente (motivação), seja no seu conseqüente (crédito)”. Em suma, “se o lançamento

³⁰⁵ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.257.

³⁰⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 489.

³⁰⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 489.

³⁰⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 91.

objeto de invalidação apresentar vício no seu processo de produção é caso de anulação; se o vício estiver instalado em seu produto, é caso de nulidade”³⁰⁹.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior afirma que, sob um ângulo pragmático, a anulabilidade ocorre quando um “ato produtor é reconhecido pelo sistema, a norma entra no sistema, mas tem um defeito de produção não-essencial, sendo vigente desde a promulgação e produzindo efeitos até que sobrevenha a anulação, quando, então, perde a sua vigência”³¹⁰ com efeitos *ex nunc*.

O ponto de intersecção nos conceitos de anulabilidade é o menor grau de reprovabilidade apresentado, de modo geral pelos sistemas de direito positivo. Isso permite, em regra, a produção dos seus efeitos e até mesmo sua conservação após ser decretada a sanção de anulabilidade em determinados casos (efeito *ex nunc* da sanção de anulabilidade).

2.7. Inconstitucionalidade³¹¹

A ideia de inconstitucionalidade, apesar de referências históricas anteriores³¹², foi construída no direito norte-americano a partir de meados do século XVII, mediante manifestações jurisprudenciais nas Cortes de diferentes Estados da federação, notadamente Virgínia, *New Jersey*, Carolina do Norte e *Massachuserrs*.³¹³ O então magistrado George Whythe, professor de John Marshall no Colégio de *William and Mary*, ainda que sem a coerência lógica posteriormente alcançada por Marshall, chegou a esboçar a tese sobre a inconstitucionalidade das leis. Em célebre julgamento da Corte Estadual da Virgínia, Whythe afirmou: “Se a legislatura tentar transpor os limites que o povo lhe traçou, eu,

³⁰⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. pp. 91-92.

³¹⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 218.

³¹¹ O presente item foi produzido com base em texto do autor decorrente de estudo específico sobre o tema, que despertou o interesse para a temática objeto do presente trabalho. Para uma análise mais aprofundada: Cf. SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos. F. de. **A decisão da inconstitucionalidade: um diálogo com Pontes de Miranda e Marcelo Neves**. In: Pontes de Miranda e o Direito Processual. Fredie Didier Jr. *et al* (Coord.). Salvador: Editora JusPodivm, 2013. pp.123-158

³¹² POLETTI, Ronaldo Rebello de Britto. **Controle da Constitucionalidade das Leis**. Rio de Janeiro: Forense, 2001 pp.1-21.

³¹³ CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **Do controle da Constitucionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 1966. p.50.

administrando a justiça pública de minha terra, afrontarei, da minha cadeira neste Tribunal, todo o seu poder, e, apontando-lhe a Constituição, lhe direi: até aqui podeis ir, além não”³¹⁴.

Nessa linha, Alexander Hamilton, quinze anos antes da emblemática decisão de Marshall, já defendia a competência do Poder Judiciário para afastar aplicação das leis contrárias à Constituição. Porém, somente com o aresto de Marshall no famoso caso *Marbury v. Madison*, houve a consolidação jurisprudencial dos princípios do controle de constitucionalidade das leis.³¹⁵

Com base nessas lições, foi introduzida, no sistema brasileiro, a teoria da nulidade da norma inconstitucional, que é aceita pela maioria da doutrina nacional, representada por notáveis juristas.³¹⁶ Ou seja, no Brasil, a doutrina posicionou-se em equiparar inconstitucionalidade e nulidade, sob o fundamento de que “o reconhecimento de qualquer efeito a uma lei inconstitucional importaria na suspensão provisória ou parcial da Constituição”.³¹⁷

Entretanto, a importação da teoria da nulidade norte-americana para o direito brasileiro, de certa forma, sustou o desenvolvimento de uma teoria própria sobre inconstitucionalidade das leis no direito brasileiro. A prova disso é a confusão existente entre os efeitos do reconhecimento da incompatibilidade da norma com a Constituição e a sanção decorrente desse reconhecimento.

Observa-se que a doutrina brasileira, influenciada pela doutrina norte-americana, defende a inexistência da lei inconstitucional, pois a violação da Constituição Federal impediria sua existência perante o ordenamento jurídico. Para essa corrente, não existe distinção entre o ato nulo e o juridicamente inexistente, isto é, a norma incompatível com a Constituição não pertence ao ordenamento jurídico³¹⁸.

A adoção do “princípio” da nulidade da norma inconstitucional, por si só, não impede que o sistema de direito positivo desenvolva ou crie fórmulas ou gradações de

³¹⁴ BARBOSA, Rui. **Anistia Inversa, Caso de Teratologia Jurídica**. 2. ed. Rio de Janeiro: Jornal do Comércio, 1986. p.51 *apud* POLETTI, Ronaldo Rebello de Britto. **Controle da Constitucionalidade das Leis**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p.25.

³¹⁵ POLETTI, Ronaldo Rebello de Britto. **Controle da Constitucionalidade das Leis**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. pp.26-31.

³¹⁶ Cf. NUNES, José de Castro. **Teoria e Prática do Poder Judiciário**. Rio de Janeiro: Forense, 1943; CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **Do controle da Constitucionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 1966; POLETTI, Ronaldo Rebello de Britto. **Controle da Constitucionalidade das Leis**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

³¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato no Brasil e na Alemanha**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.318.

³¹⁸ NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988. p.77.

sanções para a norma inconstitucional. Essa posição prestigia os princípios fundamentais do Estado de Direito, notadamente o da segurança jurídica.

Gilmar Ferreira Mendes assinala que “não se está a negar o caráter de princípio constitucional ao princípio da nulidade da lei inconstitucional. Entende-se, porém, que tal princípio não poderá ser aplicado nos casos em que se revelar absolutamente inidôneo para a finalidade perseguida (casos de omissão; exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade), bem como nas hipóteses em que sua aplicabilidade pudesse trazer danos para o próprio sistema jurídico constitucional (grave ameaça à segurança jurídica)”³¹⁹.

Em sentido diverso, a teoria da anulabilidade da norma inconstitucional foi desenvolvida por Hans Kelsen, provocando vários debates no âmbito doutrinário e jurisprudencial, especialmente no Brasil, que, predominantemente, por influência do direito norte-americano, adota a teoria da nulidade do ato inconstitucional.

Desse modo, a decisão de inconstitucionalidade possui a natureza constitutiva, independentemente dos efeitos atribuídos a essa anulação. Não obstante o sistema de controle de constitucionalidade austríaco de 1920, criado com base nas ideias de Kelsen, adotar como regra a não-retroatividade das decisões de inconstitucionalidade da Corte constitucional, Kelsen sempre defendeu a possibilidade de retroação dos efeitos da decisão, sem, contudo, se contradizer com suas premissas teóricas, visto que sempre admitiu a possibilidade de anulação, com efeito retroativo, do ato normativo incompatível com a norma fundamental³²⁰.

Podemos identificar a inconstitucionalidade como conflito existente na relação entre as normas jurídicas e a Constituição Federal, tal relação deve ser examinada do ponto de vista interno do sistema jurídico positivo, ou seja, o problema da inconstitucionalidade é originário da incompatibilidade da norma jurídica com os requisitos de validade contidos na norma superior. “Assim sendo, há de se reconhecer que a inconstitucionalidade é um problema de relação intrassistemática das normas pertencentes a um determinado ordenamento jurídico estatal”³²¹.

³¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato no Brasil e na Alemanha**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.333.

³²⁰ CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado**. Tradução de Aroldo Plínio Gonçalves. Porto Alegre: Fabris, 1984. pp.115-124.

³²¹ NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988. p.71. VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. p. 308. “A norma inconstitucional é válida, enquanto não desconstituída pelo órgão com competência para tal. Mesmo,

Trata-se, portanto, de uma “relação de desconformidade de uma norma em relação à Constituição. Como o parâmetro para a aferição da inconstitucionalidade é um tipo de norma específica – a norma constitucional –, pode-se afirmar que se trata de uma invalidez qualificada”³²².

A decisão que pronuncia a inconstitucionalidade, portanto, corresponde a um “ato jurisdicional fruto da afirmação do direito e da supremacia da Constituição e por isso consiste na aplicação do princípio da hierarquia. A inconstitucionalidade supõe um vício da norma em questão e busca conservação do sistema jurídico”³²³.

Desta feita, o “vício da inconstitucionalidade corresponde a essa desconformidade estática (relativa ao conteúdo) ou dinâmica (relativa ao processo de formação), de caráter vertical (hierárquico), entre a lei e a Constituição, resolvida sempre em favor das normas de grau superior, que funcionam como fundamento de validade das inferiores”³²⁴.

Quando a lei ingressa no ordenamento jurídico por meio do órgão de produção normativa previsto na Constituição, passa a pertencer ao ordenamento, mesmo que inicialmente não se possa aferir se a norma obedeceu a todas as regras de admissão previstas no sistema. Dito de outra forma, a produção da norma pelo órgão competente constitui a condição de pertinência do ato legislativo, recepcionado pela “regra-princípio” da presunção da constitucionalidade das leis que possibilitará, ainda que limitadamente, a irradiação de efeitos jurídicos desse ato legislativo, isto é, o ato produzirá eficácia jurídica dentro do sistema, podendo ser retirado através de ato de revogação ou retirada em função da invalidação³²⁵.

normas *N* e *não-N*, contraditórias entre si, são ambas válidas, *alternativamente aplicáveis* aos atos administrativos, aos atos judiciais e aos próprios atos da legislação ordinária”.

³²² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 31.

³²³ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 166.

³²⁴ RAMOS, Elival da Silva. **A inconstitucionalidade das leis: vícios e sanção**. São Paulo: Saraiva, 1994. pp.63-64.

³²⁵ NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 80. LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**. Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2000. pp.79-80. “A presunção de validade das normas jurídicas garante a funcionalidade do ordenamento. Tal presunção, por sua vez, é dada pelo nível sintático do relacionamento da norma com o sistema, ou seja, a norma é válida se produzida por agente competente e de acordo com o procedimento previsto, mesmo que, posteriormente, seja expulsa do sistema pelos mecanismos processuais sob o fundamento de incompetência do órgão produtor ou não ter seguido o procedimento previsto na Constituição Federal. Mas estejamos atentos: a validade dinâmica das normas garantidas pela presunção de validade é sempre uma ‘expectativa normativa’ e, como expectativa, sempre passível de frustração. Daí, dada a própria mutabilidade do sistema, não é possível um ‘atestado’ de que a norma ‘n’ será válida indefinidamente ou até o prazo final estipulado para vigor. Nem mesmo quando o STF, em controle concentrado, decide pela constitucionalidade

Porém, caso esse ato legislativo não obedeça completamente às normas de admissão previstas no sistema constitucional – quer em função do desrespeito de procedimentos formais de edição do ato, quer por violação do conteúdo material do sistema constitucional, apesar de pertinente e produzir eficácia (ainda que limitada, pois possui imperatividade e deve ser obedecido) –, poderá ser invalidado, por meio dos procedimentos previstos pelo próprio sistema, que é o controle de constitucionalidade.

Gabriel Ivo assevera que “o processo de fiscalização da constitucionalidade de um documento normativo constitui a invalidade, por meio da norma (a decisão) que produz. Os pressupostos para a edição da norma de invalidação são: (i) motivo da norma; (ii) autoridade competente; e (iii) procedimento previsto”³²⁶.

É importante destacar que a solução prevista pelo nosso sistema, após o reconhecimento da incompatibilidade da norma com a Constituição, poderá ser variada, notadamente após a introdução do art. 27 da Lei nº 9.868/1999³²⁷, que permitiu a modulação dos efeitos no âmbito do controle de constitucionalidade. Aliás, o expediente modulatório vem sendo aplicado pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, independentemente do modelo de controle de constitucionalidade³²⁸.

A sanção de inconstitucionalidade é muito relevante para o direito tributário, pois, a depender da fórmula sancionatória construída na decisão, poderá atingir ou não as normas individuais e concretas criadoras da relação jurídica tributária. Até porque, conforme observa Robson Maia Lins, “elas permanecem válidas no sistema jurídico positivo até outra norma vir retirá-las. Essa norma não é necessariamente aquela que retira a vigência da

de uma norma, essa ‘expectativa de validade’ é imutável, porquanto pode, noutro momento, o mesmo STF decidir pela sua inconstitucionalidade”.

³²⁶ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 143.

³²⁷ Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

³²⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 522.897**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgado em 16/3/2017. Ementa: Recurso extraordinário. Direito do Trabalho. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Cobrança de valores não pagos. Prazo prescricional. Prescrição quinquenal. Art. 7º, XXIX, da Constituição. Superação de entendimento anterior sobre prescrição trintenária. Inconstitucionalidade dos arts. 23, § 5º, da Lei 8.036/1990, e 55, do Regulamento do FGTS aprovado pelo Decreto 99.684/1990. Segurança jurídica. Necessidade de modulação dos efeitos da decisão. Art. 27 da Lei 9.868/1999. Declaração de inconstitucionalidade com efeitos ex nunc. Recurso extraordinário a que se nega provimento. Disponível em: www.stf.jus.br

RMIT”, pois “nem sempre é o próprio STF que declara a inconstitucionalidade da RMIT retirando as normas individuais e concretas derivadas”³²⁹.

Por fim, apresentamos a posição de Paulo de Barros Carvalho no sentido que a decisão de inconstitucionalidade atinge a eficácia da norma atacada (no controle difuso, a eficácia será suspensa pela Resolução do Senado Federal – art. 52, inciso X, da CF), “que permanece vigente sem poder atuar, continuando também válida até que o órgão que a promulgou venha a expulsá-la do sistema”. Em suma: a norma inconstitucional, na visão do professor, mesmo fulminada pela decisão, somente pode ser expulsa do sistema pelo mesmo órgão que a inseriu³³⁰.

2.8. Ilegalidade

A legalidade constitui pedra angular para o desenvolvimento de um Estado Democrático, equilibrando os poderes da república e limitando a invasão pública na esfera das liberdades individuais e patrimônio do particular³³¹. No Brasil, sua importância se confunde com a própria história constitucional, visto que a garantia da legalidade esteve presente expressamente em todos os diplomas constitucionais, com exceção da Constituição de 1937³³².

Com isso, “a atuação do Estado em face dos direitos dos cidadãos há de ser por meio de lei, especialmente, compreendida segundo os princípios da democracia representativa e participativa, que conduz à ideia de autolimitação”. O princípio da legalidade foi consagrado na Constituição Federal, no art. 5º, inciso II, com a seguinte redação: *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*. Trata-se, portanto, do reconhecimento de que “a lei é o limite e a direção da atividade

³²⁹ LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**. Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2000. p. 81.

³³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.p. 114.

³³¹ Sobre a evolução e configuração do princípio da legalidade. Cf. CALCINI, Fábio Pallaretti. **Princípio da legalidade: reserva legal e densidade normativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Volume II. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

³³² ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. **Inércia argumentativa no processo civil brasileiro**. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. p. 208.

estatal em um Estado Democrático de Direito, de sorte que resta impossível a atuação em face dos direitos dos cidadãos sem uma lei que possibilite essa conduta”³³³.

Mary Elbe Queiroz visualiza a legalidade nas seguintes acepções: “i) harmonia com a lei; ii) observância das leis, estado ou condição do que está de acordo com a lei; iii) representação do que é justo e lícito; iv) alcance dos preceitos constitucionais; v) relação do que é legítimo, no tocante ao direito (*jus*); e ao que é legal; vi) o que é permitido e autorizado com referência à vontade da sociedade; vii) outorga de poder, tolerância, conjunto de ações efetuadas, dos meios utilizados, em conformidade com as prescrições da lei”³³⁴.

Roque Antonio Carrazza enfatiza que o constituinte se preocupou em reafirmar o princípio da legalidade, incluído no rol de garantias fundamentais, quando tratou do sistema constitucional tributário (art. 150, inciso I, da CF), reforçando a necessidade de a lei ser o veículo para instituição e aumento de tributos. “Sem esta precisa tipificação, de nada valem os regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes”³³⁵.

Nas palavras de Humberto Ávila, a legalidade na formulação das limitações constitucionais ao poder de tributar “caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva de ação, na medida em que exige uma atuação legislativa e procedimental do Poder Público para a instituição e aumento de qualquer tributo; quanto à forma, revela-se como uma limitação expressa e formal”³³⁶.

Encontram-se, na doutrina tributária³³⁷, quatro atributos do princípio da legalidade. O primeiro consiste na vinculação da atuação administrativa à legislação tributária, o que implica o dever de constituir o tributo de acordo com os estritos comandos da lei. O dever possui, como reflexo, a necessidade de a administração tributária zelar pela legalidade dos atos, por meio de procedimentos internos de controle, mediante provocação do contribuinte ou até mesmo de ofício.

³³³ CALCINI, Fábio Pallaretti. **Princípio da legalidade: reserva legal e densidade normativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. pp. 126-126.

³³⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004. p. 11.

³³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 275.

³³⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Versão eletrônica (e-book/Kindle).

³³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 241.

O segundo pode ser traduzido na vinculação à lei em *sentido estrito*, ressalvadas as hipóteses em que os procedimentos de controle de legalidade retirem a competência da autoridade administrativa para afastar a aplicação de ato normativo infra-legal, *ex vi*, o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo tributário. Por sua vez, o terceiro pode ser traduzido na proibição pela norma de competência constitucional do exercício da atividade instituidora do tributo sem a utilização do veículo normativo específico (lei), exceto em hipótese ressalvada pela própria norma constitucional.

O quarto aspecto pode ser traduzido como um dever de “conformidade da tributação com o fato gerador, segundo o qual não pode a lei deixar a critério da administração a diferenciação objetiva, devendo ela própria realizar essa diferenciação”. Ou seja, a lei deve definir objetivamente todos os aspectos da regra-matriz de incidência do tributo, afastando qualquer margem de discricionariedade na configuração da relação jurídica tributária³³⁸.

Nesse mister, a concretização dessa garantia constitucional impõe a criação de mecanismos de permanente revisão de atos e procedimentos realizados pelo Poder Público *latu sensu*. Impõe também mecanismos de revisão da legalidade da imposição tributária no âmbito administrativo e, em último caso, a possibilidade de a questão ser levada ao Poder Judiciário. “A tributação exige, em suma, um *maximum* de legalidade”³³⁹.

A ilegalidade é singelamente entendida como uma relação de desconformidade entre o ato jurídico produzido e a legislação que fundamenta a sua validade. Ou seja, na ilegalidade o descompasso pode resultar na completa ausência para edição de ato infralegal ou produção para além dos limites permitidos pela lei.

Tácio Lacerda Gama enquadra a ilegalidade como uma espécie de vício monogênico, devido à “circunstância de a norma de competência ser formada a partir de enunciados inseridos por lei, em sentido amplo. Também as sanções que se imputam ao ato ilegal são prescritas por ato legislativo”³⁴⁰.

³³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 241.

³³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 289.

³⁴⁰ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p.350.

A ilegalidade, portanto, pode ser entendida como um vício de produção do ato irregular, que resulta em uma reação do sistema para sua invalidação. É muito comum, especialmente no Direito Administrativo, associar-se o vício da ilegalidade com a hipótese para a sanção jurídica invalidadora, que, geralmente, é a nulidade. Daí ser comum encontrar textos conceituando *nulidade* como sanção ou reação do sistema para a produção de atos contrários às regras de produção previstas em lei.

2.9. Erro de fato e Erro de direito

A figura do erro (de fato e de direito) é de comum utilização na comunidade jurídica, e por vezes o vocábulo é introduzido em enunciados normativo, como, por exemplo, o art. 149 do Código Tributário Nacional. O sentido comumente utilizado denota a produção viciada de normas individuais e concretas³⁴¹.

Abordando a questão sob a óptica da teoria da linguagem, podemos entender a figura do *erro de fato* como vício no relato constitutivo dos fatos na linguagem jurídica. Melhor dizendo, consiste no relato de um evento que, em tese, denota algum fato jurídico, mas que não encontra correspondência na linguagem social ou até mesmo a apreensão do evento. O vício em questão também pode contaminar ou afetar o consequente da norma individual e concreta.

Em suma, o *erro de fato* pode ser conceituado como um “desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados linguísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem as vezes de prova. Na composição semântica do enunciado, esses vícios podem macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do consequente”³⁴².

Se o direito cria a sua própria realidade mediante linguagem própria, como afastar o suposto erro dentro do sistema, haja vista que o relato viciado ingressou no sistema jurídico? A resposta é a mesma do explanado em linhas anteriores: o direito convive com a

³⁴¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p.353.

³⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 326.

produção irregular e, por isso, estabelece mecanismos de correção ou neutralização dos vícios.

No caso do *erro de fato*, o reconhecimento e aplicação das consequências previstas somente podem ocorrer por meio de um procedimento previamente estabelecido. A comparação (*fato constituído juridicamente vs evento relatado na linguagem social*) não ocorre entre dois corpos de linguagem distintos, mas sim por meio da internalização dos eventos contrapostos pela linguagem probatória, que é regulada pelo sistema jurídico³⁴³.

O *erro de direito* está relacionado a uma “distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata”³⁴⁴. Trata-se, pois, de um “descompasso de feição externa, *internormativa*”. Igualmente, o sistema disciplinará o procedimento para o controle da produção normativa viciada com erro de fato.

3. A INVALIDAÇÃO NO DIREITO ESTRANGEIRO

3.1. Explicando a opção metodológica

Na seção anterior, analisamos as consequências jurídicas atribuídas pelo sistema de direito positivo à produção defeituosa de um ato jurídico e suas categorias, tais como: nulidade, anulabilidade e inexistência, entre outras. Um ponto ficou latente: a ausência de precisão doutrinária ou jurisprudencial no manejo das aludidas categorias de “invalidação”³⁴⁵.

A mencionada imprecisão, contudo, não é um atributo restrito ao direito brasileiro e também encontra ressonância do direito comparado. Aliás, como será analisado mais adiante, muitas questões decorrem de debates produzidos em outros ordenamentos. Por

³⁴³ Sobre a prova e seu aspecto normativo: Cf. TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016. pp.97-98.

³⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 154/326.

³⁴⁵ O termo “invalidação” é aqui utilizado para designar provisoriamente as categorias sancionatórias criadas pelo sistema jurídico para combater a produção irregular de atos jurídicos. Por isso, na pesquisa com outros ordenamentos encontraremos diversas acepções para a invalidação, como: nulidade (relativa e absoluta) e inexistência.

isso, examinar outros ordenamentos parece ser um bom material complementar para o desenvolvimento do presente trabalho.

Dada a sua natureza complementar, a pesquisa encontrava alguns obstáculos, desde a consulta de raras obras estrangeiras ao perigo de ampliar demasiadamente a comparação com outros ordenamentos em detrimento do tema central da tese, impondo ao autor a tomada de uma decisão metodológica.

A primeira opção possível seria retirar a análise complementar (invalidação no direito comparado) do escopo do trabalho, sem prejuízo de um estudo específico em outra oportunidade. A segunda opção seria utilizar uma consistente pesquisa já desenvolvida sobre o tema, incorporando-a ao presente trabalho como ferramenta complementar.

No curso da pesquisa, deparamos com a consistente pesquisa de direito comparado produzida por Carlos Bastide Horbach, sob orientação da Professora Odete Medauar. Nesse estudo, a “invalidação” é analisada à luz de outros ordenamentos, a saber: francês, alemão, espanhol, italiano e português³⁴⁶.

Diante disso, optamos pela segunda alternativa metodológica, qual seja: incorporar ao presente trabalho os principais aspectos e conclusões de uma pesquisa pré-existente sobre o tema, sem prejuízo de direcionar o leitor à leitura direta da obra ou outras fontes de pesquisa³⁴⁷.

3.2. Direito francês

Nas bases do Direito Civil (Código de Napoleão), não havia uma disciplina geral sobre as nulidades como categoria destinada a sancionar a produção irregular de um ato jurídico. As regras sobre o tema (nulidades) estavam situadas em dispositivos especiais, que disciplinavam casos específicos. A omissão também levava à conclusão da inexistência de uma disciplina taxativa. Assim, “a jurisprudência e a doutrina construíram a teoria segundo

³⁴⁶ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. pp. 79-180.

³⁴⁷ Para uma perspectiva histórica da nulidade no processo civil: Cf. CAVANI, Renzo. **La nulidade en proceso civil**. 1ª ed. Lima: Palestra Ediciones, 2014. pp.81-162.

a qual deve ser declarado nulo um ato editado em violação à lei, mesmo sem previsão no texto do Código”³⁴⁸.

Nesse contexto, sobretudo após diplomas normativos posteriores (ex: Código Civil de 1804), a questão da nulidade passa a ser estudada a partir da diferença entre nulidades absolutas e nulidades relativas. Destacamos a seguintes:

(a) a nulidade relativa somente pode ser invocada pela pessoa cujo interesse é garantido pelo requisito de validade, ou por seus sucessores ou representantes; enquanto a nulidade absoluta pode ser levantada por qualquer interessado, inclusive um representante do Estado, o Ministério Público; (b) a nulidade relativa pode ser sanada pela confirmação do interessado, dando ao ato força definitiva com a renúncia à invocação da nulidade; já a nulidade absoluta não pode ser confirmada, já que o interesse é coletivo, e uma possível renúncia não afetaria a generalidade de interessados na supressão do ato irregular; (c) as nulidades relativas devem ser alegadas dentro do prazo de cinco anos, como previsto no art. 1.034 do *Code Civil*, do qual se depreende que o silêncio ao longo desse período corresponde à renúncia à alegação do vício; sendo que as nulidades absolutas não deveriam ser tomadas por nenhuma prescrição, ainda que a jurisprudência dominante na França aplique a elas a prescrição de direito comum, da qual trata o art. 2.262 do Código³⁴⁹.

Além da diferenciação exposta acima, no direito francês encontramos os principais debates sobre a diferenciação entre nulidade e inexistência (como espécie de invalidação). A distinção parte da premissa de que “alguns atos jurídicos são eivados de vícios tais que mesmo a ideia de nulidade absoluta é insuficiente para determinar a justa sanção legal, pelo que se considera a ideia de inexistência”³⁵⁰. Desse modo, torna-se impossível haver qualquer obstáculo normativo para o seu desfazimento, tal como a prescrição ou até mesmo correção do vício.

Obviamente, a separação entre o nulo e o inexistente foi objeto de amplo debate doutrinário³⁵¹. “O fato é que os tribunais franceses, em geral, não acataram a teoria da inexistência. Especificamente em matéria de casamento, na qual surge a noção de ato

³⁴⁸ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 80.

³⁴⁹ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 82.

³⁵⁰ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 88.

³⁵¹ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 88. “Do direito de família a inexistência estendeu-se a todos os atos jurídicos formando a doutrina, e algumas decisões judiciais, a distinção entre atos nulos e atos inexistentes, consagrada pela obra de Aubry e Rau. É certo, contudo, que a distinção sofre críticas, como a feita pelos Mazeaud e por diversos outros civilistas franceses, como Morandière, Planiol e Ripert. Tais juristas defendem que a inexistência é uma complicação inútil e ilógica, pois se o ato pode ser analisado em juízo ele existe, no entanto é viciado, nulo”.

inexistente, ainda que existam decisões esparsas de cortes de apelação, a *Cour de Cassation*, atualmente, recusa a aplicação da teoria da inexistência”³⁵².

No Direito Administrativo, porém, a questão ganhou novos contornos na jurisprudência do Conselho de Estado. Aqui a noção de inexistência é utilizada para “corrigir certas regras processuais que se apresentam muito rigorosas quando aplicadas a atos flagrantemente irregulares. Assim, pode-se efetuar a revisão do ato após a expiração do prazo de recurso (arrêt de Fontbonne, C.E. 03.2.1956)”³⁵³, isto é, a teoria da inexistência é utilizada para afastar a preclusão e permitir a apreciação do mérito do ato.

“A diferença mais importante é que a inexistência, pela sua gravidade, caracteriza questão de ordem pública, podendo ser decretada de ofício pelo juiz”. Nesse contexto, o ato inexistente não pode permanecer no sistema, e qualquer mecanismo de neutralização (preclusão, prescrição etc.) seria contrário ao ordenamento. “A teoria da inexistência é, por conseguinte, uma construção essencialmente empírica do Conselho de Estado, numa concepção mais utilitarista do que doutrinária, configurando uma maneira de reforçar o controle jurisdicional que efetua sobre a administração”³⁵⁴.

Desta feita, podemos concluir que, ao trabalhar com as categorias de invalidação, o direito civil francês, em que pese ao rico debate doutrinário sobre a teoria do ato inexistente, opera por meio das categorias de nulidades relativas e nulidades absolutas. Enquanto isso, no Direito Administrativo a noção de inexistência está presente na jurisprudência do Conselho de Estado, sendo constantemente aplicada como uma regra de “superinvalidação”.

³⁵² HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 89. “Durante o século XIX, as cortes ignoraram a noção de inexistência, sendo que quando a utilizavam faziam-no em conjunto com o conceito de nulidade absoluta, como o caso do casamento celebrado sem a presença da futura esposa, considerado nulo (*Cour de Cassation, Req. 6 avr. 1858*). Já ao longo do século XX, a *Cour de Cassation* chegou a utilizar a expressão ‘contrato inexistente’, mas também sempre em conjunto com a ideia de nulidade absoluta”.

³⁵³ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. pp. 91-92. “A questão mais importante, entretanto, parece ser a delimitação das irregularidades, que, em vez de ensejarem a nulidade do ato, acarretam a sua inexistência. Do ponto de vista teórico, pelo menos, não há dificuldades em relação ao ato materialmente inexistente, que é aquele que de ato administrativo só conserva a aparência e não foi efetivamente realizado – *arrêt Galy, C.E. 26.01.1951*. Por outro lado, é admitida, também, a categoria dos atos juridicamente inexistentes (que Vedel e Devolvé denominam quase inexistentes), que são editados em usurpação de função, em *empiètement* de funções, ou ainda aqueles que não podem ser atribuídos a nenhum poder da administração nem estão previstos em uma disposição legal ou regulamento – *arrêt Guigon, C.E. 27.06.1966*”.

³⁵⁴ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. pp. 93-94.

Finalmente, vale destacar que, por meio de construção jurisprudencial, o Conselho de Estado francês tem admitido a modulação dos efeitos no pronunciamento da nulidade dos atos administrativos. “Cuida-se, portanto, de uma mitigação do entendimento consolidado no *arrêt Rodière*, possibilitando duas modalidades de derrogação dos efeitos retroativos da anulação: a) manutenção parcial ou total dos efeitos anteriores à anulação, que restam cristalizados; b) estipulação de data ulterior ao julgamento para que a anulação tenha força, mantendo-se os efeitos do ato por período posterior à própria declaração de ilegalidade”³⁵⁵.

3.3. Direito alemão

O tema da nulidade é estudado a partir das regras atinentes ao negócio jurídico, especialmente aquelas presentes no *Bürgerliches-gesetzbuch – BGB*. A “civilística alemã do século XX e a que se desenvolveu no início do século XXI são totalmente orientadas pela obra de Karl Larenz, cuja influência é claramente perceptível nos julgados dos tribunais alemães, em especial o *Bundesgerichtshof*” (com função semelhante ao nosso Superior Tribunal de Justiça)³⁵⁶.

O autor alemão adverte que o negócio jurídico pode ser eficaz (quando presentes as consequências jurídicas por ele pretendido) ou ineficaz, em virtude de a ordem jurídica negar-lhe validade. Por sua vez, a ineficácia do negócio jurídico pode gerar consequências diversas. “Um negócio jurídico que seja ineficaz em todos os aspectos permanentemente se denomina nulo (*nichtig*) pelo BGB”. Todavia, os negócios jurídicos que são ineficazes, mas podem ser eficazes por ato suplementar, são denominados negócios com a eficácia pendente (*schwebend unwirksam*). Também podemos encontrar negócios jurídicos eficazes, que, no entanto, em virtude de impugnação, perdem sua eficácia com efeitos *ex tunc*. “Tais negócios podem ser chamados de eficazes pendentes (*schwebend wirksam*). Por último, há negócios

³⁵⁵ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 108. “(...) importante mencionar um recente julgado do Conselho de Estado francês acerca dos efeitos da declaração de nulidade de um ato administrativo. Trata-se do *arrêt Association AC! et autres* (C.E. Ass. 11.05.2004), no qual a jurisdição administrativa passou a admitir, de maneira expressa, a modulação temporal dos efeitos da anulação contenciosa dos atos administrativos. A inovação em questão, registre-se, já fora proposta por autores como Braibant e Vedel, no início dos anos de 1990, com base nos pressupostos teóricos adotados pelo Conselho de Estado nos mencionados acórdãos Véron-Reville e Rodière”.

³⁵⁶ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 109.

jurídicos que são considerados ineficazes somente frente a uma pessoa ou determinadas pessoas – ineficácia relativa (*relative Unwirksamkeit*)³⁵⁷.

É possível notar, *prima facie*, que o modelo teórico (incorporado no BGB) admite a existência de uma gradação dos vícios dos negócios jurídicos, permitindo técnicas sancionatórias distintas. “Entretanto, Larenz não identifica o negócio jurídico nulo como inexistente. O negócio jurídico existe como ato realizado, como evento, mas não produz os efeitos jurídicos pretendidos pelas partes”³⁵⁸.

No aspecto do direito público, a “regra geral é que os atos jurídicos formados sem a observância dos requisitos legais sejam ineficazes ou nulos. Contudo, o legislador pode determinar outras consequências jurídicas para essa irregularidade”³⁵⁹ e, com isso, criar distintas espécies sancionatórias.

Merece destaque o fato de que a doutrina alemã admite a preservação de atos jurídicos irregulares como providência apta a respeitar a boa-fé e não prejudicar terceiros. Conforme adverte Giovani Bigolin, “passou-se a arrigar o juízo, no seio da doutrina alemã, de que a atividade invalidadora com o fim de restaurar a legalidade violada deveria respeitar a boa-fé de terceiros e os direitos por eles adquiridos”, interesse público e segurança jurídica³⁶⁰.

3.4. Direito espanhol

Os “tipos clássicos de invalidade no Direito Civil espanhol são a nulidade e a anulabilidade, ainda que a jurisprudência faça eventuais referências a um terceiro, o de inexistência, como nos casos analisados pelo Tribunal Supremo”³⁶¹. Aqui as categorias nulidade e anulabilidade estão dispostas como graus do gênero invalidade e disciplinadas na legislação. A inexistência, por sua vez, vem sendo incorporada pela jurisprudência, mas de

³⁵⁷ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 114.

³⁵⁸ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 115.

³⁵⁹ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 121.

³⁶⁰ BIGOLIN, Giovani. **Segurança jurídica: a estabilização do ato administrativo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2007. p.45.

³⁶¹ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 130.

modo pouco delimitado, o que impede o estabelecimento de uma precisa distinção entre nulidade absoluta e inexistência.

No âmbito do direito público espanhol, “há a presunção de validade dos atos públicos, a partir do qual a lei estabelece diferentes graus de invalidade, até a nulidade absoluta, que se converte em algo excepcional”³⁶². Com isso, em regra, a anulabilidade é o grau mais comum no direito público.

A presunção de validade dos atos administrativos faz com que a legislação espanhola consagre uma série de instrumentos de manutenção dos atos eivados de anulabilidade, tais como a convalidação, a conversão e a não-comunicação da invalidade, disciplinadas nos arts. 64 e ss. da *Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*.

As irregularidades que não geram nulidade ou anulabilidade, por sua vez, são aquelas que podem ser identificadas no próprio art. 63 da LPC, ou seja, cuida-se de limite inferior das invalidades no direito administrativo espanhol. Se o vício não implica a nulidade de pleno direito e tampouco a anulabilidade, não terá o poder de infirmar a validade do ato administrativo³⁶³.

Podemos classificar as categorias sancionatórias no direito espanhol em: “(a) nulidade de pleno direito; (b) anulabilidade que se divide, por sua vez, em infração grave de uma norma legal ou regulamentar e infração simples do ordenamento jurídico; e (c) irregularidades não geradoras de invalidade”³⁶⁴.

A categoria “inexistente” também deve ser agregada ao direito público. Sua importância é proeminente, pois afasta a presunção de validade do ato e, conseqüentemente, possibilita a sua expulsão sem maiores formalidades. Doutrinariamente, costuma-se distinguir o ato nulo de pleno direito do inexistente pela aparência. O primeiro, apesar de contrário ao ordenamento, ostenta aparência de regularidade, enquanto o segundo não é reconhecido sequer como ato jurídico dada sua evidente falta de regularidade³⁶⁵.

³⁶² HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 130.

³⁶³ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 148.

³⁶⁴ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. pp. 142-143.

³⁶⁵ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 143. “Em verdade, alguns atos caracterizados como nulos no direito administrativo espanhol podem ser classificados como inexistentes, já que não têm traço algum de juridicidade. Porém, ocorre que em determinadas situações existe uma dúvida quanto à inexistência, o que faz com que os atos não tão manifestamente contrários ao ordenamento sejam considerados nulos de pleno direito e sujeitos a uma manifestação estatal para a sua eliminação”.

3.5. Direito italiano

O ordenamento jurídico italiano, especialmente a legislação civil, não trata de forma abrangente as suas categorias de invalidação. A questão é tratada no art. 1.414 do Código Civil, do qual podemos depreender a utilização das seguintes espécies de invalidação: nulidade, anulabilidade e rescindibilidade³⁶⁶.

A nulidade, no Direito Civil italiano, é tomada como o maior grau de invalidade. “As consequências da nulidade são tão graves que alguns autores identificam o ato nulo como ato inexistente, o que é rechaçado por Trabucchi, para quem o termo inexistência é mais bem empregado para designar casos nos quais faltam os elementos materiais do ato”. Na visão do autor italiano, o diferencial entre inexistência e nulidade reside no fato de que esta última “compreende todos os outros casos no quais estão presentes os elementos materiais do ato, mas faltam os seus elementos jurídicos, como no caso da alienação de imóvel sem um ato escrito”³⁶⁷.

A anulabilidade se apresenta como uma categoria tratada exhaustivamente na legislação (*ex vi* arts. 1.425, 1.427, 1.394, 1.471, 2.098 etc.). Com isso, tal categoria, diferentemente da nulidade, “que ocorre mesmo quando não há expressa cominação legal, somente ocorre quando a lei explicitamente declarar o ato ou o negócio como anulável, sendo, portanto, uma causa de invalidade exclusivamente textual”³⁶⁸.

Quanto aos efeitos, como regra, tanto a nulidade quanto a anulabilidade operam efeitos retroativos. Todavia, no caso da anulabilidade, há hipóteses em que seus efeitos não atingem terceiros, como, por exemplo, aqueles de boa-fé. A outra categoria (rescindibilidade) está prevista nos arts. 1.447 e 1.448 do Código Civil italiano, que dispõe sobre uma ação geral apta a rescindir ato ou negócio em virtude de lesão ou danos.

No direito público italiano, a disciplina das questões envolvendo a invalidação é relativamente nova, pois a legislação somente veio a disciplinar a questão (de modo geral)

³⁶⁶ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 149. “Entretanto, tal como faz Trabucchi, antes de analisar cada uma dessas hipóteses, é importante destacar o princípio que orienta o tratamento dessas questões no direito civil italiano, qual seja o princípio da conservação, que se reflete numa tendência legislativa, econômica e socialmente útil de manutenção dos efeitos dos atos jurídicos, o que implica uma abertura do ordenamento à convalidação dos atos viciados”.

³⁶⁷ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 151.

³⁶⁸ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 153.

em 2005. Antes, porém, as “nulidades eram analisadas sob a luz do direito civil, que influenciava de forma nítida a doutrina e, em especial, a jurisprudência administrativa”. Os vícios passíveis de invalidação são tratados pela doutrina italiana como “vícios de legitimidade (*vizi de legittimità*)”³⁶⁹.

De modo resumido, o sistema de invalidades no âmbito público é formado pelas seguintes categorias: a) irregularidade, conceituada como vícios do ato em menor grau, ao ponto de não comprometer a sua eficácia; b) anulabilidade, vício mais comum do ato, enquadrado geralmente em função da produção de ato em desconformidade com a lei; c) nulidade como vício de alto grau de desconformidade com a legislação; d) inexistência, construída em decorrência de debates doutrinários e jurisprudenciais e, conseqüentemente, carregada de imprecisões conceituais impeditivas de diferenciação com a nulidade, já debatida quando do exame de outros ordenamentos. Em outras palavras, “não há diferença na utilização das palavras nulidade e inexistência, e a própria jurisprudência do *Consiglio di Stato* utiliza as palavras como sinônimas, como na Decisão 184, de 5.5.1999”³⁷⁰.

Por fim, destaca-se que, do direito italiano, os vícios de legitimidade do ato poderão ser neutralizados por meio de diferentes tipos de ação: “a ratificação (*ratifica*), a sanção (*sanatoria*) e a conversão (*conversione*)”³⁷¹.

3.6. Direito português

A doutrina portuguesa, com base nas construções teóricas clássicas, costuma sistematizar as formas de invalidação em nulidade absoluta (inexistência) ou nulidade relativa (anulabilidade). Note-se que no sistema português a noção de inexistência não

³⁶⁹ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. pp. 156-157. A “Lei n. 15/2005, ao promover uma extensa reforma na Lei n. 241/1990, introduziu em seu texto todo um novo capítulo, o Capítulo IV-Bis, sobre a eficácia, a invalidade dos atos administrativos, bem como a sua revogação e retirada. A partir do advento dessa lei, o direito administrativo italiano, como antes mencionado, passou a contar com uma regulação ampla e genérica para os casos em que os atos administrativos são editados em desconformidade com o ordenamento jurídico”.

³⁷⁰ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. pp. 158/160.

³⁷¹ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. pp. 165-166. “A primeira visa confirmar o ato e deve ser editada pelo mesmo órgão produtor do ato viciado, a não ser nos casos de incompetência relativa, quando deve proceder o órgão competente. Já a segunda relaciona-se com os vícios de procedimento e consiste na realização, *ex post*, das formalidades anteriormente olvidadas e somente pode ocorrer quando a posterior observância da formalidade não alterar substancialmente o ato sanado. Por fim, a conversão, assim como no direito privado italiano, visa a aproveitar o ato viciado como se fosse outro, operando como efeitos *ex tunc*, ou seja, fazendo com que o ato convertido seja considerado como sendo o outro, do qual possui os requisitos, desde a sua edição.

assume a função de categoria autônoma, sendo empregada como expressão sinônima ou correlata ao conceito de nulidade absoluta³⁷².

Menezes Cordeiro desenvolve o tema das invalidades como uma subcategoria da ineficácia dos negócios jurídicos em sentido amplo. Na visão do autor, a categorização não seria propriamente uma classificação, posto que “as diversas formas de ineficácia se tenham constituído como tipos dotados de relativa autonomia, desenvolvidos na periferia, e, nessa medida, insusceptíveis de suportar classificações geométricas. Nessa linha, será mais oportuno falar em *tipologia* de ineficácias”³⁷³.

Em sua tipologia das ineficácias, esse autor português divide a invalidade em: nulidade, anulabilidade e invalidade mista. Esta última seria aquela categoria sancionatória criada pelo legislador que não se amolda perfeitamente aos conceitos de nulidade e anulabilidade, sendo, portanto, uma categoria residual³⁷⁴.

A inexistência jurídica como categoria autônoma também é afastada. Para o autor, os “pretensos casos de inexistência jurídica são, pois, casos de nulidade, sob pena de gravíssimas injustiças, enquadradas por puros conceptualismos”. Acrescenta que a legislação civil portuguesa não introduziu a figura da inexistência como conceito jurídico-positivo, motivo pelo qual não há “nenhuma razão científica que recomenda a sua autonomização. Os casos previstos na lei como ‘não produzindo quaisquer efeitos’ são, na realidade, nulidades”³⁷⁵.

A nulidade absoluta, em que pese ao Código Civil português de 1966 enumerar diversas hipóteses, não assume a função exaustiva. Podemos afirmar que “no sistema português há dois grandes fundamentos para tal sanção de invalidade, quais sejam a falta de

³⁷² HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 169. “Já a categoria da inexistência não teve uma aceitação muito grande em Portugal, ainda que haja autores, como Cunha Gonçalves e Manuel de Andrade, que defendam a sua importância, destacando-a da nulidade absoluta. Manuel de Andrade, por exemplo, defendia que a inexistência se dava ‘quando nem sequer aparentemente se verifica o *corpus* de certo negócio jurídico. Quando nem sequer na aparência existe uma qualquer materialidade que corresponda à própria noção de negócio’. Para ele, a importância de se distinguir a *inexistência* de *nulidade* residia no fato de que nesta há possibilidade de manutenção de certos efeitos laterais ou secundários, enquanto naquela nenhum efeito se mantém”.

³⁷³ CORDEIRO, António Menezes. **Tratado de direito civil português. Parte Geral. Tomo I**. 3ª ed. Lisboa: Almedina, 2007. p. 858.

³⁷⁴ CORDEIRO, António Menezes. **Tratado de direito civil português. Parte Geral. Tomo I**. 3ª ed. Lisboa: Almedina, 2007. pp. 856-862.

³⁷⁵ CORDEIRO, António Menezes. **Tratado de direito civil português. Parte Geral. Tomo I**. 3ª ed. Lisboa: Almedina, 2007. pp. 867-869.

algum requisito essencial do negócio jurídico, tais como vontade ou objeto, e a contrariedade ao ordenamento jurídico”³⁷⁶.

O direito público disciplina de modo específico as formas de reconhecimento e sanção dos atos. Aparentemente, o modelo normativo também consagra as categorias *nulidade* e *anulabilidade* como espécies de invalidação do ato irregular. Diogo Freitas do Amaral destaca que as mencionadas categorias também eram denominadas nulidade absoluta e nulidade relativa³⁷⁷.

O reconhecimento da nulidade no direito português³⁷⁸ gera a total ineficácia do ato viciado, vez que “tal vício é imprescritível, ainda que o decurso do tempo possa, ante situações resguardadas pelos princípios gerais do direito, manter alguns dos seus efeitos. O ato nulo pode ser impugnado por qualquer interessado e a qualquer tempo”. A anulabilidade, por sua vez, está ligada aos artigos 135º e 136º³⁷⁹ do Código de Procedimento Administrativo, que estabelece a anulabilidade como categoria aplicável quando o sistema não preveja outra consequência específica. Com isso, “a nulidade tem caráter excepcional no regime administrativo português, e a anulabilidade tem caráter geral”.³⁸⁰

³⁷⁶ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 168.

³⁷⁷ AMARAL, Diogo Freitas. **Direito Administrativo**. Volume III. Lisboa: 1989. p. 324. “(...) temos que indagar quais as sanções que a ordem jurídica determina para os actos administrativos ilegais, ilícitos ou viciados na vontade, o que redundará na questão de saber quais são as formas de invalidade do acto administrativo. Estas formas são duas: nulidade e anulabilidade, antigamente designadas ‘nulidade absoluta’ e ‘nulidade relativa’, respectivamente”.

³⁷⁸ **Código de Procedimento Administrativo (Decreto-Lei 442/91)**. Artigo 133º 1 - São nulos os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade. 2 - São, designadamente, actos nulos: a) Os actos viciados de usurpação de poder; b) Os actos estranhos às atribuições dos ministérios ou das pessoas colectivas referidas no artigo 2º em que o seu autor se integre; c) Os actos cujo objecto seja impossível, ininteligível ou constitua um crime; d) Os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental; e) Os actos praticados sob coacção; f) Os actos que careçam em absoluto de forma legal; g) As deliberações de órgãos colegiais que forem tomadas tumultuosamente ou com inobservância do quórum ou da maioria legalmente exigidos; h) Os actos que ofendam os casos julgados; i) Os actos consequentes de actos administrativos anteriormente anulados ou revogados, desde que não haja contrainteressados com interesse legítimo na manutenção do acto consequente. Artigo 134º 1 - O acto nulo não produz quaisquer efeitos jurídicos, independentemente da declaração de nulidade. 2 - A nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada, também a todo o tempo, por qualquer órgão administrativo ou por qualquer tribunal. 3 - O disposto nos números anteriores não prejudica a possibilidade de atribuição de certos efeitos jurídicos a situações de facto decorrentes de actos nulos, por força do simples decurso do tempo, de harmonia com os princípios gerais do direito.

³⁷⁹ **Código de Procedimento Administrativo (Decreto-Lei 442/91)**. Artigo 135º São anuláveis os actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção. Artigo 136º. 1 - O acto administrativo anulável pode ser revogado nos termos previstos no artigo 141º. 2 - O acto anulável é susceptível de impugnação perante os tribunais nos termos da legislação reguladora do contencioso administrativo.

³⁸⁰ HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 176.

Nesse sentido, destacam-se as lições de Diogo de Freitas do Amaral: “A nulidade tem caráter excepcional; a anulabilidade é que tem caráter geral. A regra no direito administrativo português é a de que todo o acto administrativo inválido é anulável; só excepcionalmente é que o acto inválido é nulo”³⁸¹.

Com relação aos regimes de neutralização do ato viciado, temos, dada a prevalência da utilização da categoria da anulabilidade, a convalidação como instrumento de preservação do ato irregular no sistema. Do mesmo modo, a legislação permite, de modo excepcional, a modulação dos efeitos da decisão que reconhece a nulidade, consentindo a preservação, em nome da segurança jurídica e do interesse público, entre outros princípios, de parte ou até mesmo a totalidade dos efeitos do ato viciado³⁸².

Da breve exposição sobre o direito estrangeiro, podemos concluir que a dificuldade em lidar com: (i) o pertencente ou não ao sistema jurídico; (ii) a produção regular e irregular e as possíveis consequências; e (iii) a possibilidade/necessidade de conservação da produção irregular, não é um problema estritamente tupiniquim e vem sendo enfrentado por outros ordenamentos. A bem da verdade, algumas concepções teóricas difundidas nacionalmente são importadas ou inspiradas em modelos estrangeiros.

Assim, a visualização do tratamento do tema outros ordenamentos, somente reforça a necessidade de ser estabelecido uma metodologia de trabalho com escopo “quebrar” o grande ruído de comunicação existente e, por conseguinte, possibilitar uma maior fluidez no discurso jurídico, sobretudo dos aplicadores do direito.

Desta feita, podemos concluir com base no tratado no presente capítulo que há uma questão comum nos modelos teóricos estudados: todos buscam um critério mínimo para um ato ingressar na linguagem especializada (técnica, jurídica etc.). Na teoria do fato jurídico, por exemplo, o elemento-chave é a separação entre os “mundos” (mundo dos fatos e mundo jurídico). Da mesma forma, na teoria kelseniana o conceito de validade como relação se desenvolve a partir de um critério para o ingresso de normas no sistema jurídico.

Tanto o conceito de suporte fático suficiente e preenchimento de elemento nuclear para incidência, quanto a ideia de existência da norma jurídica a partir de introdução por órgãos autorizados pelo sistema e procedimento próprio denotam a tentativa de oferecer o estabelecimento de um portal entre o jurídico e o não-jurídico. O juízo de existência da

³⁸¹ AMARAL, Diogo Freitas. **Direito Administrativo**. Volume III. Lisboa: 1989. p. 329.

³⁸² HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 180.

norma jurídica a partir de introdução por órgãos autorizados pelo sistema e procedimento próprio segue a mesma linha.

A tentativa de demarcação desse campo de debate no discurso jurídico revela-se por demais problemática, sobretudo quando encontramos alguns casos-limites, onde a desconformidade do ato com o sistema é acentuada. Entendemos, contudo, a importância didática (igualmente metafórica), de estabelecer um critério mínimo de pertencibilidade, ainda que passível de críticas, para afastar o dualismo existente/inexistente dentro do discurso jurídico, ou seja, a aplicação dessa categoria dentro do sistema jurídico de referência (linguagem jurídica). Se interessa e compõe o debate jurídico, certamente estaremos diante de um objeto que atravessou o “portal jurídico” e, por isso, deve ser qualificado como tal e submetido ao regramento do sistema de direito positivo posto.

Defendemos, por isso, que o critério adequado para se estabelecer uma ideia de pertencibilidade de uma norma com o sistema é a possibilidade de ser aplicada ou ser afastada por uma norma sancionadora por uma autoridade competente. Em regra, seria o Poder Judiciário, mas, dependendo do grau de hierarquia da norma, poderá ser invalidada por outra autoridade.

Outro ponto de convergência entre as teorias estudadas consiste no reconhecimento de que o ordenamento jurídico, de um modo geral, precisa prescrever as consequências jurídicas para a criação de ato normativo em desconformidade com o estipulado pelo sistema. Isto é, em todas as teorias há consenso de que a produção do direito nem sempre se dá em plena conformidade com as regras, e por isso deve haver um aparato normativo, em geral de cunho sancionatório, dispendo sobre as consequências jurídicas geradas pela introdução de norma jurídica em contraste com as regras do próprio sistema.

Também foi dedicada atenção especial à produção jurídica irregular e ao tratamento dado pelo sistema de direito positivo para coibir, expulsar, minorar ou retirar os efeitos decorrentes da irregularidade. Nesse contexto, vimos que em quase todos os aspectos há uma grande variação semântica entre os conceitos metodológico-jurídicos empregados pela comunidade do discurso (participantes, ciência do direito etc.). São os casos, por exemplo, da validade, invalidade, inexistência, nulidade, anulabilidade, inconstitucionalidade e ilegalidade, que podem configurar erros de fato ou de direito.

Por isso, o estudo das regras que estipulam as consequências jurídicas decorrentes da inserção, ou melhor, da produção de atos irregulares é bastante relevante para se estabelecer um modelo teórico-operativo tendente a tratar dos atos eivados de algum vício.

CAPÍTULO 3

ESTRUTURA DAS REGRAS DE PRODUÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

No capítulo anterior, percorremos, mesmo que sem pretensão de esgotar o assunto, o tormentoso caminho da validade jurídica, acentuando os seus múltiplos aspectos. Ali, foi dedicada atenção especial à produção jurídica irregular e ao tratamento dado pelo sistema de direito positivo para coibir, expulsar, minorar ou retirar os efeitos decorrentes da irregularidade.

Nesse contexto, vimos que em quase todos os aspectos há uma grande variação semântica entre os conceitos metodológico-jurídicos empregados pela comunidade do discurso (participantes, ciência do direito etc.). São os casos, por exemplo, da validade, invalidade, inexistência, nulidade, anulabilidade, inconstitucionalidade e ilegalidade, que podem configurar erros de fato ou de direito.

Como já foi ressaltado no capítulo anterior, essa particularidade tem levado à impossibilidade de se construir um expediente metodológico (ferramenta teórica) apto a trabalhar com a produção irregular, ainda que destinada a um particular ramo do direito, como é o caso do Direito Tributário³⁸³.

³⁸³ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.15 “(...) a elaboração de uma teoria geral das nulidades nos parece uma missão irrealizável, em face da desuniformidade com que as espécies são tratadas no plano do direito positivo. Para atender às realidades e necessidades sociais, o legislador se vê na contingência de adotar regras que, por constituírem exceções às regras gerais, criam uma impossibilidade de serem traçadas as características essenciais comuns a todas as espécies, o que permitiria a definição dos princípios gerais extraídos das normas de direito positivo. Na verdade, não há ponto no campo das nulidades em que possam enunciar regras sem que haja necessidade de mencionar pelo menos uma exceção”. ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 36. “(...) vejamos a questão da validade, que é uma das mais difíceis e controvertidas da Teoria Geral do Direito. Dizer que as normas jurídicas são válidas ou que o

Não há uma única causa para o problema (variação semântica dos conceitos), mas sim um entrelaçamento de questões de origem histórica, doutrinária, influência do direito comparado e tratamento dado pelo direito positivo (particularizado em cada ramo do direito), entre outros. Entendemos, porém, que investigar e catalogar as causas dessa variação semântica, apesar do valor científico, não oferecerá uma saída para um novo padrão metodológico buscado no presente trabalho.

Diversamente, a resposta para construção desse padrão metodológico pode estar nas semelhanças apontadas no capítulo anterior, as quais servirão de ponto de partida para a proposta classificatória que será detalhada ao longo do presente capítulo. Fixaremos, assim, algumas premissas que servirão de lastro para o estudo do ato jurídico irregular do Direito Tributário a partir da estrutura das regras de produção.

A primeira premissa é a necessidade de se estabelecer, metodologicamente, um conceito mínimo de pertencibilidade, isto é, um critério para separar o corpo jurídico do não-jurídico da linguagem, independentemente da sua denominação.

A segunda é que, ao regular a sua própria produção, o sistema jurídico convive com o descumprimento (parcial e total) das suas próprias regras, construindo, assim, mecanismos para dar o tratamento específico ao “irregular”. O irregular, nesse caso, situa-se dentro do sistema e não deve ser tratado metodologicamente como “não-ato” ou “não-jurídico”.

O sistema de direito positivo, apesar de conferir tratamento específico para produção irregular, não oferece um padrão uniforme para todos os tipos de defeitos. Isso implica uma variação indefinida dependente do ordenamento jurídico ou até mesmo do direito tutelado em particular, tudo subordinado à técnica legislativa utilizada. Essa é a *terceira premissa*.

Com isso, fica cada vez mais difícil construir uma teoria geral das respostas do sistema aos atos irregulares, visto que os modelos clássicos de nulidade, anulabilidade, inexistência (tratados no capítulo anterior), apesar da sua grande aceitação doutrinária, já não oferecem uma resposta precisa para os diversos problemas atuais.

ato jurídico é válido não é simples, em face da grande controvérsia do ponto de vista filosófico a respeito do conceito de validade, e também em face da certa indecisão que ainda perdura dentro da própria Teoria Jurídica, acerca da expressão validade. Inexiste a possibilidade de formularmos um conceito unitário da expressão validade, posto ser o termo usado de forma assistemática e oportunística”.

Enxergarmos, assim, uma oportunidade de debater a questão com base em outras lentes, contribuindo para o desenvolvimento de um recurso metodológico livre de tantas variações conceituais e apto para facilitar a fluidez do discurso jurídico. Em outras palavras, é preciso eliminar as tensões provocadas pela utilização de diferentes “jogos de linguagem” (vide: Capítulo I) em uma comunicação jurídica. Pretendemos, então, trabalhar na arquitetura do tabuleiro³⁸⁴.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ao discorrer sobre as dificuldades dogmáticas em se trabalhar com sistemas normativos dinâmicos, utiliza a metáfora do jogo de futebol, “no qual não só os jogadores, a bola e os árbitros se movimentam, mas também as linhas do campo e as traves mudam de posição. Cabe ao jurista, com base na ciência dogmática, operar a possibilidade do jogo. Para isso, necessita de conceitos operacionais dinâmicos”³⁸⁵.

2. NORMAS DE PRODUÇÃO

2.1. Uma proposta de classificação

Classificar, enquanto operação permissiva da união de elementos a um determinado conjunto, exige tarefa cognitiva de analisar, valorar, estimar, isto é, emitir um juízo sobre elementos a partir da eleição de critérios. “Pressupõe, portanto, a diferença: pode-se classificar ali onde exista espaço para julgar e somente pode haver um valor ali onde houver um desvalor”. Nesse sentido, “vivemos a recortar o mundo, vivemos a classificá-lo, voltando a nossa atenção a diferentes quinhões da experiência para apreendê-las em nossos processos consistentes”³⁸⁶.

³⁸⁴ A metáfora do jogo também é utilizada para explicar o papel da segurança jurídica na formulação de um ambiente para o desenvolvimento do discurso jurídico. Da mesma forma, quando o cientista do direito desenvolve ferramentas metodológicas visando obter uma maior fluidez do discurso em torno das regras de produção ele também contribui para o adequado funcionamento do sistema jurídico. Sobre a metáfora segurança jurídica e regras dos jogos: Cf. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.651. “O princípio da segurança jurídica, portanto, não propriamente fornece os pressupostos para o jogo ou mesmo suas normas, mas, em vez disso, institui os *pressupostos de funcionamento* das normas do jogo. Ele é a norma a respeito do funcionamento das normas, com ulterior finalidade – não se perca nunca isto de foco – de garantir a respeitabilidade aos jogadores como seres humanos”.

³⁸⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 197.

³⁸⁶ BRITTO, Lucas Galvão de. **Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas**. In: *Lógica e direito*. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016. pp. 321-322. “As classificações surgem como expedientes que nos permitem, a um só tempo, (a) segregar novas espécies a partir do universo de um discurso e (b) articular esses fragmentos do mundo numa teia

Por isso, a atividade classificatória consiste em uma operação lógica. Ou seja, é construída como recurso metodológico para separar e decompor os objetos em classes (gêneros, espécies, subespécies, etc.).

No âmbito jurídico, o expediente classificatório pode ser útil para definição do regime jurídico aplicável e definição de situações jurídicas específicas. Com isso, o método de classificação é utilizado para ordenar dados dos objetos jurídicos, servindo de índice para orientação de condutas.

Nesse sentido, cumpre destacar a observação efetuada por Fabiana Del Padre Tomé:

Além do aspecto definitório das classificações jurídicas, são elas determinantes para fins de demarcação do regime jurídico aplicável. As classificações no direito, como bem assevera Eurico Marcos Diniz de Santi, “visam a construir arbitrariamente classes e definições com finalidade genuinamente prescritiva de outorgar regimes jurídicos e definir situações jurídicas específicas”. Não se trata, portanto, de mera questão acadêmica, pois, como esclarece Lourival Vilanova, “a técnica classificatória é um recurso metodológico para ordenar os dados da realidade e serve de índice para a orientação da conduta”³⁸⁷.

No presente trabalho, entendemos que a classificação das regras de produção do direito, a seguir delimitada, pode servir de expediente metodológico apto a contribuir com o estudo dos vícios de produção normativa e sua consequência no sistema jurídico.

É importante lembrar que a atividade classificatória “é uma estratégia para uma intensa redução de complexidade. Isso porque oferece, em reescritura simplificada, aquilo que no direito positivo está posto em termos complexos e dispersos”³⁸⁸.

A partir da classificação proposta a seguir, busca-se desenvolver uma análise sintática do fenômeno da produção do direito, criação de regras de invalidação (sancionatórias) e funcionamento de regras que preservam a produção defeituosa dentro do sistema.

Para tanto, valemo-nos da exitosa contribuição de Paulo de Barros Carvalho, com o método da regra-matriz de incidência tributária, que revolucionou o estudo das

conceptual, relacionando-os uns com os outros, segundo certos critérios para compor a forma lógica de sistema. Daí seu uso tão difundido em todas áreas do saber e nos vários setores da vida cotidiana”.

³⁸⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal**. 2ª ed. Curitiba, Juruá, 2013. Capítulo IV.p.4.

³⁸⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 66-67.

relações jurídicas no âmbito do Direito Tributário. “A construção da regra-matriz de incidência como instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, é um subproduto da teoria da norma jurídica, o que significa reconhecer tratar-se de contribuição efetiva da Teoria Geral e da Filosofia do Direito”³⁸⁹.

Também utilizamos como marco teórico para o desenvolvimento do trabalho a valiosa contribuição dada por Tácio Lacerda Gama, na tese “*Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*”, em que é apresentado um robusto método de trabalho baseado na conjunção de normas de competência (normas de produção) e suas respectivas normas sancionatórias³⁹⁰.

2.2. Normas de produção (estrutura) versus normas de comportamento (conduta)

A distinção entre normas que regulam diretamente a conduta intersubjetiva dos seus destinatários e aquelas com função de definir o modo de produzir novas normas dentro de um ordenamento jurídico sempre foi debatida pelos teóricos e filósofos do direito.

Ao abordar a problemática da diversidade das leis, ou melhor, dos comandos normativos, Herbert Hart reconhece a existência de leis com função diversa de regulação da coerção intersubjetiva direta. Com isso, o autor propõe a separação entre regras primárias (reguladoras de condutas) e regras secundárias.

Ele ressalta que, ao “distinguirmos certas leis, sob a denominação muito grosseira de leis que conferem poderes, das que impõem deveres e são análogas a ordens baseadas em ameaças, não passamos de um começo. Mas talvez tenhamos feito o suficiente para mostrar que algumas das características distintivas de um sistema jurídico residem nas disposições que ele cria, através de regras desse tipo, para o exercício de poderes jurídicos privados e públicos”³⁹¹.

³⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p.146.

³⁹⁰ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

³⁹¹ HART, H. L. A. **O conceito de direito**. 3ª ed. Tradução: A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 40.

No mesmo sentido,

Se atentarmos nas variadas regras jurídicas que conferem poderes jurídicos aos particulares, chegamos à conclusão de que elas próprias estão agrupadas em diversos tipos. Assim, por detrás do poder de outorgar testamentos ou celebrar contratos, estão regras relativas à *capacidade* ou qualificação pessoal mínima (tal como a circunstância de ser adulto ou mentalmente são) que aqueles que exercem o poder devem possuir. Outras regras pormenorizam a maneira e a forma pela qual o poder será exercido e decidem sobre a possibilidade de os testamentos e contratos poderem ser outorgados oralmente ou por escrito e, neste último caso, a sua forma de execução e confirmação por testemunhas. Outras regras delimitam a variedade, ou duração máxima e mínima, da estrutura de direitos e deveres que os indivíduos podem criar através de atos jurídicos³⁹².

O tema também foi abordado na obra de Norberto Bobbio, que, ao tratar das fontes do direito, passou a estabelecer a diferença entre normas de comportamento e normas de estrutura. Segundo ele, “existem normas de comportamento ao lado das normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras”³⁹³.

Portanto, em “cada grau normativo encontraremos normas de conduta e norma de estrutura, isto é, normas dirigidas diretamente para regular a conduta das pessoas e normas destinadas a regular a produção de outras normas”³⁹⁴.

O realismo de Alf Ross não abriu mão da distinção entre regra de conduta e regra de competência. “Ao primeiro grupo pertencem as normas que prescrevem certa linha de ação”, ao passo que o segundo grupo “contém normas que criam competência (poder, autoridade); são diretivas que dispõem que as normas criadas em conformidade com um modo estabelecido de procedimento serão consideradas como normas de conduta”. Nesse sentido, as normas de competência veiculam comandos direcionados ao Poder Judiciário ou outro órgão credenciado pelo sistema para aplicação do direito³⁹⁵.

³⁹² HART, H. L. A. **O conceito de direito**. 3ª ed. Tradução: A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. pp. 35-36.

³⁹³ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6ª ed. Tradução: Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1995. p. 45.

³⁹⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6ª ed. Tradução: Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1995. p. 46.

³⁹⁵ ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução: Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000. p. 57.

Paulo de Barros Carvalho também defende a utilidade da classificação proposta por Bobbio, destacando (na mesma linha do professor italiano) que qualquer “norma jurídica tem a ver com a disciplina das condutas entre os sujeitos da interação social. Sob esse aspecto, aliás, fica até redundante falar-se em norma de conduta”. Porém, no contexto de uma análise funcional do sistema, é possível inferir regras com escopo final de interferir decisivamente nos “comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P), com que exaurem os seus propósitos regulatórios”. De modo diverso, há regras que regulam condutas direcionadas “à produção de novas estruturas deontico-jurídicas. São normas que aparecem como condição sintática para elaboração de outras”³⁹⁶.

Em uma abordagem sintática, Lourival Vilanova observa que “o sistema de proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as regras (proposições) de formação e transformação de suas proposições. As normas que estatuem como criar outras normas, isto é, normas-de-normas, ou proposições-de-proposições, não são regras sintáticas fora do sistema”³⁹⁷.

Assim, “as regras de estrutura representam para o sistema jurídico o mesmo papel que as regras da gramática cumprem num idioma historicamente dado. Prescrevem estas últimas a forma de combinação dos vocábulos e das expressões para produzirmos orações, isto é, construções com sentido. À sua semelhança, as regras de estrutura determinam os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento”³⁹⁸.

Por fim, Heleno Torres também acolhe a divisão entre normas de conduta e normas de estrutura. Na sua classificação, as normas de produção estão subdivididas em quatro modalidades: “a) normas que conferem competência normativa; b) normas que disciplinam o exercício da competência (procedimento); c) normas que identificam os órgãos habilitados para o respectivo exercício da competência; d) normas que reservam matérias para certas funções ou procedimentos autônomos (leis complementares, emendas à Constituição etc.)”³⁹⁹.

³⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 64.

³⁹⁷ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 126.

³⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 188.

³⁹⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 346.

Não obstante a variação semântica, há nas teorias expostas um ponto em comum: é metodologicamente relevante estabelecer uma distinção entre normas reguladoras (diretas) da conduta intersubjetiva e as normas de produção de outras normas (indiretas). Fixada essa premissa, passaremos a expor a estrutura lógico-semântica das normas de produção.

3. NORMA DE PRODUÇÃO EM SENTIDO ESTRITO

Como dito em linhas acima, a tese proposta por Tácio Lacerda Gama⁴⁰⁰ influenciou a construção do nosso pensamento sobre os atributos das normas de produção do direito e, na sua parte mais relevante, foi incorporada ao presente trabalho. Entretanto, não utilizaremos o vocábulo “competência tributária” para designar o conjunto de normas de produção do direito.

Para o autor, “só podemos chamar de norma de competência tributária, entendida como unidade do sistema de direito positivo, as mensagens normativas que prescrevam, de uma só vez, os seguintes critérios: i. sobre o que poderá versar a norma que for criada; ii. por quais meios são criadas as normas jurídicas; iii. quais os efeitos de se descumprirem essas disposições i e ii”⁴⁰¹.

⁴⁰⁰ Para uma síntese da construção teórica: Cf. GAMA, Tácio Lacerda. **Variações sobre a estrutura da norma de competência tributária**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. pp.463-464. “Esse modelo é composto por dois juízos condicionais chamados de norma primária e secundária. Na norma de competência primária, fica estabelecido o procedimento [p. (p1. p2 . p3...)], que deve ser desempenhado pelo sujeito competente (s), no espaço (e) e no tempo (t) para criar um texto normativo versando sobre certa matéria [m (s.v.e.t)], sem que os sujeitos destinatários da norma (sp) possam obstá-lo de exigir esta norma como válida. Dessa forma, demonstra-se como a estrutura de uma norma jurídica pode, após serem realizadas sucessivas internalizações semânticas, resumir os elementos necessários à regulação da conduta de criar normas. Noutra síntese, de ordem pragmática, relacionamos os papéis da norma de competência segundo a perspectiva de quem é competente e sob a perspectiva de quem deve suportar o exercício da competência. Para esses, a estrutura lógica proposta oferece: i) regras de identificação do direito válido num sistema de direito positivo qualquer; ii) um roteiro para organização dos enunciados que fundamentam a validade de uma norma – regime jurídico; iii) um caminho para a identificação dos enunciados que condicionam a forma de interpretar de uma norma de inferior hierarquia. De forma complementar, os sujeitos competentes podem valer-se dessa estrutura para: i) delimitar os condicionantes formais e materiais de exercício da sua competência; ii) identificar como podem criar, transformar, extinguir a validade de normas jurídicas; iii) perceber que sanções podem ser imputadas ao exercício indevido da competência. Outro ponto fundamental: a estrutura da norma de competência tributária, na forma que propomos, evidencia o tipo de conexão que se estabelece entre os mais diversos enunciados prescritivos na regulação de como o direito deve ser produzido. Hipóteses normativas, relações jurídicas, princípios, imunidades, fato jurídico, enunciados complementares, entre muitos outros conceitos, acabariam por ser reconduzidos à norma de competência. Por isso mesmo, sob essa perspectiva, a norma de competência tributária pode ser entendida como mínimo denominador comum de conceitos filosóficos, fundamentais e dogmáticos que se mostram soltos e dispersos, sem nenhum vínculo aparente”.

⁴⁰¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 10.

O primeiro motivo para não utilização do vocábulo “competência tributária” é, conforme reconhecido pelo próprio autor⁴⁰², variação de sentidos existentes na teoria do direito, o que poderá gerar um “ruído de comunicação” e prejudicar a difusão do método de trabalho proposto.

O segundo motivo para o abandono do vocábulo consiste na necessidade de, para fins metodológicos, estabelecer a distinção dos três grandes tipos de normas de produção: (i) norma de produção em sentido estrito; (ii) norma sancionatória pelo descumprimento da regra de produção em sentido estrito; (iii) norma de conservação do ato irregular.

A mudança pode ser justificada no fato de o autor trabalhar com a ideia de que a norma de competência, em sua configuração completa, é composta por uma norma primária (equivalente à norma de produção em sentido estrito) e uma norma sancionatória (conforme o modelo kelseniano). Elas prescreveriam uma sanção a ser efetivada pelo Poder Judiciário, ou seja, a norma completa albergaria todas as hipóteses de tratamento da produção.

A exclusividade de atribuição ao judiciário para efetivar a “sanção” foi objetada por Marina Vieira de Figueiredo, posto que, no Direito Tributário, o controle de produção das normas individuais não é atribuição exclusiva e pode ser realizado pela própria administração nos casos de revisão de ofício do lançamento e no âmbito do processo administrativo tributário. Ou seja, o modelo deve “ser complementado, de forma a incluir a competência da administração, para, ela própria, reconhecer a ilicitude de uma norma criada, declarando-a inválida”⁴⁰³.

Pensamos que, antes de chegar na norma secundária, o sistema jurídico, além de prescrever as consequências decorrentes da produção irregular, calibra seu funcionamento por meio da criação de regras de conservação da produção irregular. Desta feita, o modelo fica mais bem ajustado quando trabalhamos com a tríade (norma de produção em sentido estrito, norma sancionatória pelo descumprimento da regra de produção em sentido estrito e norma de conservação do ato irregular) antes de chegar na formulação da norma secundária.

Em outros termos, o modelo de produção normativa deve ser composto por três espécies de norma de produção de caráter primário. A primeira espécie é a regra de produção

⁴⁰² GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 191-228.

⁴⁰³ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 31.

em sentido estrito, que equivale à norma de competência primária na teoria de Tácio Lacerda Gama.

O termo *norma de produção* é também utilizado por Gabriel Ivo para descrever as normas que estipulam o modo de criação das normas jurídicas. Essas normas seriam contraditadas pelas normas de controle, isto é, a norma de produção define o modo de criação e as de controle a reação sistêmica em decorrência da criação irregular. Segundo ele, a “produção jurídica pressupõe controle, porquanto sem a possibilidade de controle não há Direito. É por isso que o critério de identificação possibilita a noção da validade; ele comporta tanto as formas de admissão ao sistema quanto às de eliminação”⁴⁰⁴.

O professor alagoano decompõe a produção jurídica, a partir dos elementos do modelo teórico para construção do sentido e seus planos (percurso gerador de sentido), asseverando que a produção se dá inicialmente no plano da expressão, atividade que adiciona novos enunciados com função prescritiva no ordenamento jurídico. Tais enunciados são a base para a construção das normas jurídicas (em sentido estrito). Nesse sentido, as normas de produção atuam diretamente na regulação da criação dos enunciados prescritivos⁴⁰⁵.

No presente estudo, em que pese a relevância da tarefa analítica realizada acima, utilizaremos o vocábulo norma de produção normativa, acrescentando a designação sentido estrito, para descrever o esquema estrutural do regramento encarregado de prover as condições necessárias para a adição de novos elementos prescritivos a determinado sistema normativo.

A *norma de produção em sentido estrito* consiste no esquema proposicional que carrega, na sua hipótese (antecedente), os requisitos necessários para a produção regular (lícita) de uma regra jurídica e, no seu consequente, os “condicionantes materiais para a

⁴⁰⁴ IVO, Gabriel. **Aportes sobre o controle da validade da produção normativa sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico**. In: Constructivismo lógico-semântico. Vol. 3 São Paulo: Noeses, 2020. p. 362/370. “A produção de enunciados prescritivos, oriunda do plano da expressão, é regulada pelo próprio Direito. Só assim, promovendo essa autorregulação, o Direito se torna um sistema dinâmico. A criação de enunciados prescritivos promove mudanças no sistema jurídico. o sistema jurídico no tempo **t2**, que experimentou mudanças, não é exatamente o mesmo do tempo **t1**”.

⁴⁰⁵ IVO, Gabriel. **Aportes sobre o controle da validade da produção normativa sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico**. In: Constructivismo lógico-semântico. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 371/363. “(...) é importante destacar que o Direito se organiza por meio de quatro planos de linguagem, que não podem ser apreendidos mediante visão literal dos textos. A própria formulação dos quatro planos já possibilita o controle. Para o autor [Paulo de Barros Carvalho] os quatro planos são: a) o sistema da literalidade dos textos – plano da expressão (S1); b) o conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos – plano das significações (S2); c) o conjunto articulado das significações normativas – plano das normas jurídicas (S3); d) o da organização das normas construídas no terceiro nível, ou seja, os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre regras jurídicas (S4)”.

norma de inferior hierarquia”⁴⁰⁶. Nas palavras de Marina Vieira de Figueiredo, é um “juízo condicional, cuja hipótese descreveria conotativamente os atributos dos fatos (sujeito, procedimento, espaço e tempo) que concorrem para a produção de uma norma, enquanto o conseqüente prescreveria a matéria sobre a qual essa norma poderá versar”⁴⁰⁷.

“A proposição antecedente funcionará como descritora de um evento de possível ocorrência no campo da experiência social, sem que isso importe submetê-la ao critério de verificação empírica, assumindo os valores ‘verdadeiro’ ou ‘falso’, pois não se trata, absolutamente, de uma proposição cognoscente do real, apenas de proposição tipificadora de um conjunto de eventos”⁴⁰⁸. Com isso, a “hipótese guarda com a realidade uma relação semântica de cunho descritivo, mas não cognoscente, e essa é sua dimensão denotativa ou referencial”⁴⁰⁹.

“A consequência normativa apresenta-se, invariavelmente, como uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória”⁴¹⁰. Nesse contexto, com base nos postulados desenvolvidos pela teoria geral do direito, a *relação jurídica* é caracterizada como um vínculo construído pela imputação normativa, no qual uma pessoa (sujeito ativo) passa a ter direito subjetivo em face de outra (sujeito passivo).

Em suma, a hipótese ou *descriptor* descreve eventual situação que, quando ocorrida no mundo dos fatos e vertida em linguagem dever-ser, prescreve uma consequência prevista no conseqüente ou *prescriptor*. No conseqüente, é prescrita determinada relação que deve ocorrer se realizado o fato descrito na hipótese. Importante ressaltar que o “deôntico não reside na hipótese como tal, mas no vínculo entre a hipótese e a tese. Dever-ser o vínculo implicacional. Em outro giro: dever-ser a implicação entre hipótese e tese”⁴¹¹.

⁴⁰⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 66.

⁴⁰⁷ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 57/29. “A norma dispositiva de competência, de acordo com Tácio Lacerda Gama, é um juízo hipotético condicional que prescreve, no seu antecedente, quem pode criar uma norma, mediante que procedimento, e em que condições de espaço e tempo. O seu conseqüente, por sua vez, prevê uma relação jurídica na qual a pessoa que criou a norma (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento, pelas pessoas físicas e jurídicas (sujeitos passivos) da norma criada nos termos do seu antecedente”.

⁴⁰⁸ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.p.132.

⁴⁰⁹ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.p.133.

⁴¹⁰ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.p.133.

⁴¹¹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005. p.59.

O descritor da norma de produção em sentido estrito “indica, hipoteticamente, por quem, onde, quando e como a norma deve ser produzida”⁴¹². Na sua hipótese, podemos encontrar os seguintes elementos:

(i) *sujeito (órgão) apto para criação da norma jurídica (competente)*. “Para ser competente, é necessário ser qualificado, adjetivado pelo direito positivo como tal”⁴¹³;

(ii) *modo de criação da norma jurídica (procedimento ou formalidades)*. Esse modo se ajusta às condições necessárias para o exercício da competência, isto é, “ato, ou conjunto de atos, previstos pelo direito positivo para legitimar a enunciação de novos textos jurídicos. Nesse campo do exercício da competência, estão compreendidos todos os elementos envolvidos na enunciação dos textos de direito positivo”⁴¹⁴;

(iii) *condições de espaço e tempo*, ou seja, os aspectos atinentes ao lugar onde deve ser exercida a competência para produção de normas jurídicas, bem como as coordenadas de tempo em que a norma pode ser produzida.

No conseqüente da *norma de produção em sentido estrito*, irradia a relação jurídica entre o sujeito produtor da norma e os sujeitos aos quais a norma se destina. Sendo uma norma individual, o sujeito será determinado de modo diverso; versando o produto (norma produzida) sobre regulação geral, o sujeito será indeterminado. No objeto da relação jurídica, está o “estabelecimento da programação material da norma inferior, que é feita segundo quatro variáveis – sujeito, espaço, tempo e comportamento”. Assim, “os contornos materiais da norma criada devem ser compatíveis com o conteúdo dos dispositivos que integram o conseqüente”⁴¹⁵.

Portanto, podemos enumerar os seguintes elementos no conseqüente da *norma de produção em sentido estrito*:

⁴¹² GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 78.

⁴¹³ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 71-72.

⁴¹⁴ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 71-72.

⁴¹⁵ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 53/80.

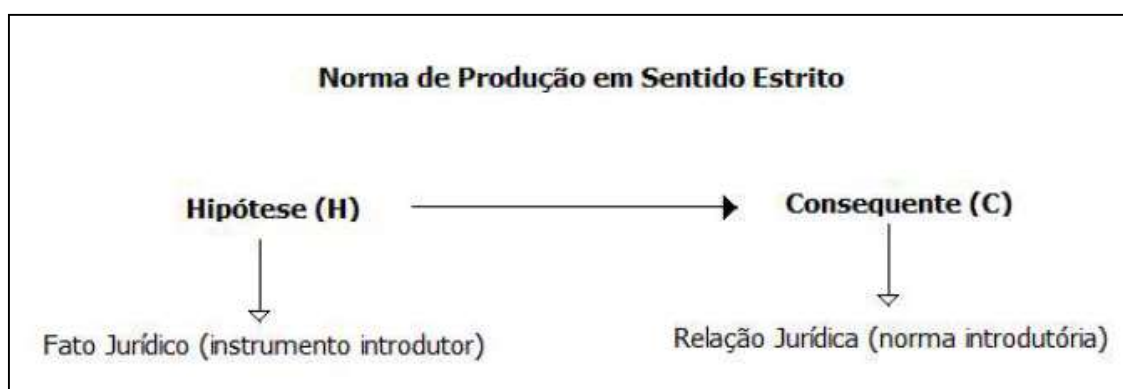
(iv) *Sujeito ativo e passivo*;

(v) *Objeto da relação jurídica*, assim entendido como a delimitação material da norma que será criada.

Em outras palavras, a norma de produção em sentido estrito “prescreve, em síntese, as condições em que deve ser produzida uma determinada regra e a necessidade de que seja observada pelos seus destinatários justamente por ter sido produzida nos termos prescritos pelo ordenamento”⁴¹⁶.

Destaca-se que a norma de produção em sentido estrito “fundamenta a validade de duas normas jurídicas: o instrumento introdutor e a norma introduzida”. É possível, desse modo, identificar diferentes tipos de incompatibilidade. A primeira “entre o instrumento introdutor e o antecedente da norma” de produção em sentido estrito e a “outra a da norma introduzida com o consequente da norma” de produção⁴¹⁷.

A estrutura sintática da regra de produção em sentido estrito poderá ser representada graficamente da seguinte forma:



Na figura, há a distinção entre os enunciados conotativos dispostos nas normas gerais e abstratas e os enunciados denotativos presentes nas normas individuais e concretas. Em outras palavras, o antecedente (hipótese) deve conter as notas (conotação) do fato em abstrato, que deve coincidir com o fato jurídico da enunciação (veículo introdutor), e, igualmente, o consequente deve se amoldar à norma introduzida.

⁴¹⁶ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 30.

⁴¹⁷ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 329-330.

Ainda, ao inserir os elementos da hipótese e do conseqüente da norma de produção em sentido estrito, podemos formalizar, onde: (i) sujeito (órgão) apto para criação da norma jurídica (competente) será **(sc)**; (ii) modo de criação da norma jurídica **(p)**; (iii) condições de espaço e tempo **(e.t)**; (iv) Sujeito ativo e passivo **(Sa e Sp)** e (v) objeto da relação jurídica **(m)**:

$$\text{NPSE} = \text{H} [\text{sc} . \text{p} . \text{e} . \text{t}] \longrightarrow \text{C} [\text{sp} . \text{sa} . \text{m}]$$

4. NORMA SANCIONATÓRIA PELO DESCUMPRIMENTO DA REGRA DE PRODUÇÃO EM SENTIDO ESTRITO

No trato da norma defeituosa, há duas posturas teóricas possíveis. A primeira é a de tratar o ato (norma) defeituoso como irrelevante juridicamente ou fora do sistema jurídico. A segunda postura é conceber o ato (norma) defeituoso como um produto do sistema jurídico, negando a sua relação com a *norma de produção em sentido estrito* e, por consequência, atribuindo a sua juridicidade à hipótese de incidência de uma norma de negação ou sancionatória.

A norma sancionatória, ao contrário da teoria da irrelevância, na qual a relação do sistema jurídico com o ato defeituoso seria uma espécie de negação absoluta e não pertencimento, “funciona desjuridicizando o que era considerado jurídico”⁴¹⁸.

O “ato de criar normas é uma conduta que pode ser classificada como lícita ou ilícita. Como o sistema de direito positivo segue o princípio dinâmico, essas classificações dependem de decisões” proferidas por órgãos autorizados pelo próprio ordenamento. Somente “o próprio sistema é capaz de criar normas jurídicas e qualificá-las como lícitas ou ilícitas, passíveis ou não de produzir efeitos, regulando condutas”⁴¹⁹.

Adotando a segunda postura, José Souto Maior Borges ressalta a juridicidade do ato defeituoso e sua relevância para o direito positivo, afastando-se da ideia tradicional do

⁴¹⁸ CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 128.

⁴¹⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 123.

vício como uma questão não jurídica que pode ser afastada por uma simples declaração. Portanto,

Do ato condicionador da aplicação da sanção diz-se, em determinadas hipóteses, que foi praticado com erro. Por isso mesmo que, juridicamente qualificado, o erro é juridicamente relevante. Segue-se-lhe uma consequência jurídica identificada como ato coativo, a sanção. Esta é, pois, um efeito jurídico do erro. Consequentemente, o erro, juridicamente qualificado como ilícito, não é a negação do Direito. É apenas uma condição, entre outras possíveis, para aplicação da sanção jurídica. Trata-se, pois, o ato praticado com erro, de uma categoria específica – particular, e não genérica – dos atos ilícitos. Nesses termos considerados, se o erro é objeto da ciência jurídica, somente pode ser havido como um fenômeno jurídico, pois só assim é possível conhecê-lo juridicamente. Por esses motivos, o Direito não é “violado” pelo erro. É, ao contrário, por meio dele que o Direito afirma a sua própria validade, com uma sanção qualquer. Assim sendo, o erro não está fora do Direito, mas o integra com um conceito que é parte do sistema jurídico integral. Entre o erro, como ato condicionado, se dá uma relação de imputação, que é um efeito do próprio erro⁴²⁰.

No relacionamento sintático das normas que compõem o sistema jurídico, pode haver a criação de normas de caráter sancionatório em face do descumprimento de determinadas obrigações, como, por exemplo, multas, regras sancionatórias por descumprimento de normas de produção etc. Isso não significa, porém, que, no aspecto lógico, estas assumam a função das normas secundárias. Elas continuam sendo normas primárias e necessitam do Estado-Juiz para fazer valer (coação) o seu cumprimento.

Gabriel Ivo, igualmente, leciona que a “violação das normas de produção normativa causa um vício no documento produzido; o vício, por sua vez, é a causa da invalidade a ser promovida na forma estabelecida pelo sistema jurídico. É uma questão, como se pode perceber, que ocorre dentro do sistema normativo, em face do relacionamento dos seus elementos”⁴²¹.

Desta feita, a *norma sancionatória pelo descumprimento da regra de produção em sentido estrito* possui como hipótese o exercício irregular, ou melhor, o descumprimento parcial ou total de algum elemento da regra de produção do direito em sentido estrito e no seu conseqüente a reação dada pelo sistema de direito positivo em virtude da produção irregular da norma.

⁴²⁰ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 1999. p.276.

⁴²¹ IVO, Gabriel. **Aportes sobre o controle da validade da produção normativa sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico**. In: *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2020. p. 382.

A conformação da hipótese da norma sancionatória, na linha preconizada pelo Tácio Lacerda Gama, exige a presença de elementos básicos. O elemento básico primeiro consiste na competência de um sujeito para a produção de norma desconstitutiva, isto é, uma autorização institucional para uma autoridade ou órgãos controle a produção de determinado conjunto de atos, que poderá ter cunho jurisdicional (exercida pelo Poder Judiciário) ou de cunho administrativo (exercida pela administração no controle da regularidade dos seus próprios atos). Além da competência da autoridade, entende-se que esse controle da regularidade deve ser tomado em um procedimento previsto previamente (processo judicial ou administrativo ou outra forma prevista na legislação)⁴²².

É possível, até mesmo, que em determinado sistema haja uma norma sancionatória em face do descumprimento de cada elemento da *norma de produção em sentido estrito*. Por isso, a reação (sanção) não é uniforme e invariável para qualquer tipo de irregularidade, podendo ser graduada na conformidade do subsistema em que está inserida, como, por exemplo, o sistema constitucional tributário, especialmente em função da atuação do princípio da segurança jurídica nas suas três funções típicas. O modelo sancionatório mais utilizado é o da anulação ou, em outras palavras, o da desconstituição parcial ou total dos efeitos produzidos pelo ato defeituoso, bem como a sua retirada do sistema jurídico.

No seu modelo teórico, Rosmar Rodrigues Alencar, acaba por apresentar um esquema sintático diferente, que impacta diretamente na formulação da norma sancionatória em debate. O autor representa a estrutura da nulidade no processo penal com duas normas distintas e princípios de calibração (estudados mais adiante). A primeira norma jurídica possui a função de reconhecer a nulidade (= vício de produção) e possui a seguinte configuração:

a) antecedente normativo que declara que houve desacordo com o modelo jurídico do ato processual inquinado de imperfeição (incidência deficiente do enunciado que preconiza a forma do ato procedimental viciado e a incidência eficiente do dever de o reconhecer, seja a partir de base enunciativa explícita ou implícita);

b) consequente normativo que decreta a classificação da nulidade em sentido amplo, especificando a sua inserção em uma das categorias admissíveis (inexistência, nulidade absoluta, nulidade relativa ou irregularidade),

⁴²² GAMA, Tácio Lacerda. **A sanção pelo exercício irregular de competências jurídicas: uma análise estrutural**. In: *Constructivismo lógico-semântico: homenagem aos 35 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2020. p. 378.

considerando a necessidade de conferir eficácia a direito fundamental envolvido⁴²³.

Note-se que, na formulação do autor, a primeira norma modaliza, a partir do reconhecimento da produção irregular, a “classificação” da gravidade do vício para fins de construção do regime sancionatório. Não se trata, nesse caso, de uma atividade de classificação como expediente metodológico para aproximação e estudo de determinado objeto. Por isso, afasta-se qualquer comparação com os expedientes classificatórios e sua função apontados no curso do trabalho.

Na verdade, na formulação do autor alagoano, essa “classificação” pode ser equiparada a uma autorização para que determinada autoridade (Poder Judiciário ou outro órgão competente), a partir do reconhecimento do vício, crie uma regra sancionatória ou escolha, entre modelos previamente existentes (nulidade – absoluta e relativa, inexistência, irregularidade, entre outros), uma sanção para produção irregular. Nesse sentido, a norma sancionatória não seria previamente existente, mas construída no caso concreto a partir de critérios classificatórios e juízos de ponderação.

A primeira crítica que fazemos ao modelo reside justamente nessa abertura para que a norma sancionatória somente seja construída casuisticamente. Ou seja, a autoridade competente teria uma moldura para escolha de diversos expedientes ou técnicas sancionatórias possíveis. A segunda reside justamente no motivo pelo qual abandonamos o uso de expressões como nulidade, anulabilidade e inexistência, entre outras.

A porosidade desses conceitos somente tem levado a discordâncias, que não contribuem para o aprimoramento do estudo da produção normativa no Brasil. Por isso, moldar a classificação, ou melhor, a criação de regra sancionatória pela autoridade com base em modelo “classificatório” acaba levando ao grau zero da discussão iniciada no segundo capítulo.

⁴²³ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. pp.206/207-208. “Para aplicar o direito aos casos de nulidade em sentido amplo, a abstração do direito processual e ou material envolvido autoriza um cálculo normativo, descrito na seguinte representação lógica: $N1 = N(sa) + C(esp) \rightarrow N(esp) + D(imp)$. Onde: N1: norma jurídica reconhecadora da nulidade em sentido amplo e classificatória de sua espécie (inexistência, nulidade absoluta, nulidade relativa ou irregularidade); N(sa): descrição da nulidade em sentido amplo retratada no ato processual penal (ou da investigação preliminar), com incidência imperfeita; C(esp): descrição do elemento afetado concretamente e da correlata classificação indicada abstratamente; N(esp): reconhecimento da nulidade devidamente classificada (inexistência, nulidade absoluta, nulidade relativa ou regularidade); D(imp): declaração do dever imposto de seguir com incidência/descrição de N2”.

A segunda norma jurídica, para Rosmar Rodrigues de Alencar, teria a função de constituir a sanção previamente estipulada na primeira norma e delimitar os seus efeitos, sendo constituída:

- a) por antecedente normativo que descreve o conseqüente normativo da norma declaratória da categoria de nulidade reconhecida, realçando o seu juízo de implicação entre aquela norma e esta, mormente em face da gravidade do vício;
- b) por conseqüente normativo, apto a declarar a constituição de invalidação, de saneamento (desfazimento e refazimento) ou de convalidação do ato jurídico imperfeito. A pragmática possibilista de ampliação ou redução dos seus efeitos, em grau maior ou menor, dependente da incidência de outras regras (de calibragem), sem perder de vista as técnicas de controle de constitucionalidade⁴²⁴.

Merece destaque o fato de que, no cálculo normativo apresentado pelo autor alagoano, a norma de calibração não assume uma função autônoma. Se assim o fizesse, entraria na composição da segunda norma, que prescreveria os efeitos, inclusive determinando a manutenção da produção irregular (conservação)⁴²⁵.

Contudo, entendemos que o modelo composto por duas normas de cunho sancionatório (ali incluída a regra de calibração) não oferece uma resposta eficiente para o estudo do Direito Tributário. Daí porque iremos trabalhar com uma única estrutura de norma primária sancionatória, que, juntamente com a norma de produção em sentido estrito e a norma de conservação, formará o bloco regulatório da produção jurídica.

Assim sendo, a norma sancionatória será composta no seu antecedente para descrição do vício de produção, isto é, qual elemento da norma de produção em sentido estrito não foi observado. No seu conseqüente, estará a reação (sanção) prevista pelo sistema em decorrência da produção irregular, a qual terá variação conforme a gradação dada pelo sistema jurídico ao vício. Nesse microsistema, foram produzidos o ato (podendo ele requerer uma maior ou menor observância na produção do ato, em virtude dos interesses

⁴²⁴ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. pp.206-207.

⁴²⁵ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. pp.207-208. “Para aplicar o direito aos casos de nulidade em sentido amplo, a abstração do direito processual e ou material envolvido autoriza um cálculo normativo, descrito na seguinte representação lógica: $N2 = D(\text{rec}) + P(\text{var}) \rightarrow \text{ISC} + M$. Onde: N2: norma jurídica de invalidação, de saneamento ou de convalidação (podendo agregar implicação de outros efeitos específicos, de acordo com a pragmática casuística). D(rec): descrição do reconhecimento da espécie de nulidade autorizadora da incidência de norma-sanção (N2); P(var): aspecto pragmático que pode determinar variação da sanção normal (regra de calibração ou técnica de controle de constitucionalidade); ISC: decretação de sanção (invalidação, saneamento ou convalidação); M: delimitação da modulação de efeitos, com a indicação de extensão, ou ordem de desentranhamento ou de inutilização de prova.

envolvidos e/ou proteção dada ao sistema, como, por exemplo, às garantias do contribuinte em decorrência do poder de tributar) e outros fatores de política legislativa.

O conseqüente pode prever fórmulas sancionatórias das mais variadas: desconstituição dos efeitos produzidos pelo ato viciado (total ou parcial), impedimento para produção dos efeitos e retirada do ato viciado do sistema, entre outros. Aqui, deve-se observar que a consequência prevista no sistema pode envolver técnicas consagradas com a denominação anulação ou outra qualquer, mas não pode ser confundida com classificação formulada pela linguagem da ciência do direito (metalinguagem).

Logo, sua estrutura sintática pode ser assim formalizada:



Depurando a conformação do conseqüente, destaca-se que também haver um vínculo relacional estipulativo das consequências jurídicas decorrentes do descumprimento da norma de produção, com a demarcação dos destinatários (sujeitos atingidos e partes legítimas para provocação do procedimento de aplicação da norma sancionatória) e o âmbito material da norma sancionatória (definição do que será atingido pela criação da norma individual e concreta sancionatória)⁴²⁶.

Nesse sentido, aprofundando a abordagem analítica do tema, o autor subdivide o âmbito material do conseqüente em: i) eficácia material em sentido estrito, que trata do objeto da desconstituição (total ou parcial); ii) eficácia pessoal, que trata da amplitude da norma individual sancionatória (com aplicação geral para todos ou apenas as partes envolvidas no processo); iii) eficácia espacial, que trata do alcance espacial da norma quando

⁴²⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **A sanção pelo exercício irregular de competências jurídicas: uma análise estrutural**. In: *Constructivismo lógico-semântico: homenagem aos 35 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2020. p. 379-380.

o descumprimento se deve em virtude de questão espacial; e iv) eficácia temporal, elemento que trata do alcance temporal da desconstituição⁴²⁷.

No tocante à eficácia temporal do consequente da norma sancionatória, o autor baiano explica a sua utilidade em face das normas prescritivas de sanção com eficácia *ex nunc*⁴²⁸, alocando a modulação como uma espécie de norma sancionatória criada pela autoridade competente na aplicação da norma sancionatória. Isso nos leva a concluir que a depuração tratada acima possui como objeto a norma individual e concreta da aplicação da norma sancionatória, a que o autor denominou de *norma anulatória ou sanção monogenética*⁴²⁹.

O último elemento do consequente (eficácia temporal), tratado acima como componente da norma sancionatória, acaba conflitado com a nossa posição, pois a limitação temporal da norma sancionatória poderá ocorrer em função da atuação de uma regra de conservação e não uma conformação originária da norma sancionatória. O exemplo que poderá melhor retratar a nossa divergência pode ser extraído do modelo de controle de constitucionalidade brasileiro. Explicamos:

Quando olhamos para o modelo austríaco, fica fácil identificar que a norma sancionatória pelo descumprimento da produção legislativa em descompasso com a constituição terá, como regra, a eficácia de sustar a vigência da norma, não produzindo efeitos desconstitutivos. Trata-se de norma sancionatória mais branda criada por um determinado ordenamento.

O controle de constitucionalidade brasileiro, diversamente, a norma sancionatória geral tem no seu consequente o comando desconstitutivo (ressalvadas hipóteses constitucionais tais como: coisa julgada, direito adquirido e ato jurídico perfeito). O modelo,

⁴²⁷ GAMA, Tácio Lacerda. **A sanção pelo exercício irregular de competências jurídicas: uma análise estrutural**. In: Constructivismo lógico-semântico: homenagem aos 35 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2020. p. 381-386.

⁴²⁸ GAMA, Tácio Lacerda. **A sanção pelo exercício irregular de competências jurídicas: uma análise estrutural**. In: Constructivismo lógico-semântico: homenagem aos 35 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2020. p. 385. “O direito positivo brasileiro prevê circunstâncias em que a autoridade jurisdicional pode prescrever a eficácia da norma anulatória de diferentes maneiras. Esse tema é tratado sob o título de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Trata-se, para utilizar a terminologia que vimos utilizando, de modular a eficácia da norma anulatória que prescreve a invalidade de uma norma por ofensa à Constituição da República. Essa possibilidade foi inserida, expressamente, no direito positivo para os casos em que a reconstituição da consistência *ex tunc*, possa trazer mais prejuízos para a ordem social”.

⁴²⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **A sanção pelo exercício irregular de competências jurídicas: uma análise estrutural**. In: Constructivismo lógico-semântico: homenagem aos 35 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2020. p. 378.

todavia, admite a calibração por meio de uma mitigação da norma sancionatória, que acaba por conservar a produção irregular, mesmo que em descompasso com a Carta Magna. Pensamos, por isso, que a modulação temporal não decorre originalmente da norma sancionatória, mas sim da atuação de uma outra regra de estrutura (regra de conservação) sobre a norma sancionatória.

Desta feita, quando a autoridade competente edita norma individual e concreta sancionatória (norma anulatória para Tácio Lacerda Gama) com a atribuição de eficácia temporal *ex nunc*, estar-se-á diante da atuação de duas regras gerais e abstratas (sancionatória e de conservação) para a construção da norma individual e concreta. No exemplo, a norma de conservação irá mutilar parte da eficácia temporal do consequente da norma sancionatória originalmente previsto, promovendo uma diferente conformação da sanção pelo exercício irregular da produção jurídica. Trataremos a seguir das normas de conservação da produção irregular, oportunidade em que a questão será mais bem explorada.

5. NORMAS DE CONSERVAÇÃO DA PRODUÇÃO IRREGULAR

5.1. Conservação dos atos irregulares

No curso do presente trabalho, deixamos clara a premissa de que o sistema jurídico positivo “convive” com a produção irregular, conferindo tratamento jurídico aos atos produzidos em descompasso com a regra de produção em sentido estrito. Ao fazê-lo, o sistema jurídico cria as denominadas regras sancionatórias, que prescrevem tipos das mais variadas consequências, como, por exemplo, desconstituição do ato viciado, eliminação de efeitos, ineficácia jurídica etc.

Além de estabelecer um regime sancionatório, o sistema jurídico poderá criar regras de conservação ou preservação do ato viciado? Existe um “princípio” implícito em todo o ordenamento jurídico que impõe uma fórmula de conservação? Do mencionado “princípio”, derivam regras de conservação? Todas essas são questões importantes que merecem ser enfrentadas.

É comum encontrarmos na doutrina civilista teorias que propugnam a existência de um *princípio da conservação*, segundo o qual o direito deve aproveitar ao máximo o ato jurídico viciado (normalmente o negócio jurídico). Marcos Bernardes de Mello assevera que

há nos “principais sistemas jurídicos a preocupação de salvar da invalidade, ao máximo, os atos jurídicos, evitando-se, sempre que possível, que se percam as consequências práticas que os figurantes do negócio pretendem alcançar”. Todavia, o autor reconhece a ausência de uniformidade na denominação do tal “princípio” (princípio da economia jurídica ou princípio da economia dos valores jurídicos, entre outros). O ponto em comum consiste na “necessidade prática de evitar o desperdício da atividade jurídica, tanto no plano do direito público como no campo do direito privado”⁴³⁰.

Pontes de Miranda também admite a preservação dos atos irregulares, porém diferencia a possibilidade de preservação de atos nulos e anuláveis. Para ele, o modelo teórico mais consentâneo seria o da impossibilidade da “extinção” da nulidade. A anulabilidade, diferentemente, poderia ser extinta em decurso do tempo sem o exercício da pretensão anulatória ou pela confirmação. Ele, no entanto, é fiel à sua premissa de que o direito pode criar fórmulas sancionatórias diversas, inclusive leis posteriores tendentes a “suprir” o ato nulo⁴³¹.

Note-se que, apesar de tratar da extinção da invalidade, o autor alagoano também reconhece essa tendência sistêmica de se criar regras de preservação de atos viciados, as quais impõem consequências e técnicas diversas. Esses mecanismos podem levar, até mesmo, à “convalidação do nulo”, o que na sua visão constitui um erro de técnica legislativa, pois os efeitos produzidos são decorrentes do ato novo. Nas suas palavras, a “nulidade é inconvalidável: não sobrevém, jamais, validação; salvo se lei *nova* apanha o mesmo suporte fático, o faz não-deficitário, ou simplesmente anulável, e lhe põe data anterior, o que só admissível se o direito”, por meio de processo legislativo ou regras constitucionais,

⁴³⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.226. No mesmo sentido: PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.65. “(...) o próprio sistema jurídico possui o *princípio de conversibilidade* segundo o qual, entre duas ou mais regras jurídicas, uma das quais permite que o negócio jurídico resultante da sua incidência valha e a outra ou outras só o fariam nulos, só aquela incide. O juiz tem de raciocinar como se estivesse antes da incidência e a sua análise, o suporte fático, se fizesse para saber qual a regra jurídica iria incidir”.

⁴³¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 237. “A nulidade não se extingue; o que é nulo não passa a ser válido. Para que se pudesse tornar válido o que foi, por definição, nulo para sempre, seria preciso que a lei nova permitindo o sistema jurídico tornasse válido, sob a sua vigência, o que era nulo e, pois, insanavelmente inválido sob a vigência da outra lei. A anulabilidade extingue-se: a) pela atuação do tempo, sem que exercessem a pretensão e a ação de anulação; b) ou pela ratificação”.

“construiu alguma integração posterior do suporte, atribuindo-lhes efeitos *ex tunc*, o que, na verdade, destoa da boa técnica jurídica”⁴³².

A conservação da produção irregular também se mostra presente no direito administrativo. Ao explicar a atuação do princípio da legalidade no controle dos atos administrativos, Weida Zancaner assevera que o objetivo do controle (manutenção da higidez da ordem jurídica) não se desenvolve apenas com a expulsão do ato viciado e desconstituição dos seus efeitos, isto é, a aplicação da norma sancionadora. Na sua visão, há “duas formas de recompor a ordem jurídica violada em razão dos atos inválidos, quais sejam, a invalidação e a convalidação”⁴³³.

“Assim, o princípio da legalidade não predica necessariamente a invalidação, como se poderia supor, mas a invalidação ou a convalidação, uma vez que ambas são formas de recomposição da ordem jurídica violada”⁴³⁴. Aqui, a figura da convalidação assume a função de elemento reparador da ordem jurídica, impedindo a aplicação da norma sancionatória teoricamente incidente.

Vladimir da Rocha França acrescenta que a essência do poder de controlar a higidez do ato administrativo é a “restauração da juridicidade violada pela ação administrativa, com respeito máximo do sistema do direito positivo à segurança jurídica, condensada no conjunto de valores positivados nos princípios constitucionais da Administração Pública”. Por isso, diz-se que a “invalidação e convalidação são atos de competência vinculada, pois a lei define todos os pressupostos de validade”⁴³⁵.

Nessa senda, podemos encontrar o tema na doutrina administrativista sob dois prismas. O primeiro, como visto acima, aponta a atuação do “princípio” da conservação como fator de imposição do dever de convalidar o ato administrativo irregular, isto é, “havendo possibilidade de sanar o vício do ato administrativo, ela é obrigatória”. Com isso,

⁴³² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 30.

⁴³³ ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 56.

⁴³⁴ ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 56.

⁴³⁵ FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Estrutura e motivação do ato administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007. pp. 140/142. No mesmo sentido: ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 58. “Com efeito, a convalidação é um ato que não visa apenas à restauração do princípio da legalidade, mas também a estabilidade das relações constituídas, o que nos induz a concluir que se alicerça em dois princípios jurídicos: o princípio da legalidade e o da segurança jurídica”.

existindo espaço para a convalidação, a autoridade competente não deve aplicar a norma sancionatória⁴³⁶.

O segundo consiste na atuação do “princípio” da preservação, para dirimir conflitos intertemporais por meio da manutenção dos efeitos do ato viciado no tempo, o que equivale a manter o ato irregular no sistema por determinado espaço de tempo. A atuação da conservação, “como elemento a ressaltar a confiança dos cidadãos, é um dos freios e contrapesos que visam a dominar, ao menos um pouco, a mutabilidade generalizada da regulamentação, reduzindo-se os conflitos intertemporais nefastos e geradores de insegurança”⁴³⁷.

Talvez o exemplo mais significativo do aproveitamento do ato viciado esteja no Direito Constitucional, em especial nos casos da modulação dos efeitos no controle de constitucionalidade. No capítulo anterior, apresentamos a *inconstitucionalidade* como vício monogênico de maior gravidade dentro de um determinado sistema de direito positivo geral. O vício, dada sua posição hierárquica no ordenamento, não afeta apenas a lei inconstitucional, mas também as normas derivadas (individuais e/ou gerais).

O ato derivado (eivado do vício de inconstitucionalidade), até mesmo quando a decretação ocorre com efeitos retroativos, não é retirado ou atingido automaticamente, ou seja, “permanece válido no sistema jurídico positivo até outra norma vir retirá-lo”⁴³⁸.

No entanto, mesmo diante do reconhecimento da inconstitucionalidade com efeitos retroativos, o sistema pode impor regras de preservação como o modelo consagrado no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal (*XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*)⁴³⁹.

⁴³⁶ BIGOLIN, Giovani. **Segurança jurídica: a estabilização do ato administrativo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2007. p.84.

⁴³⁷ BIGOLIN, Giovani. **Segurança jurídica: a estabilização do ato administrativo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2007. p.86.

⁴³⁸ LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**. Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2000. pp. 81/180. “Além de sustentarmos a necessidade de retirada das normas individuais e concretas que ainda puderem sê-lo, entendemos que nem todos os atos podem ser retirados pelo STF na decisão de inconstitucionalidade, nem por outras autoridades competentes e pelo procedimento adequado em função da declaração de inconstitucionalidade. Assim, em princípio, permanecem essas normas no ordenamento; umas ainda passíveis de expulsão; outras não”.

⁴³⁹ No mesmo sentido: LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**. Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2000. pp.185-186. “Há outros limites impostos pela Constituição Federal que sequer o STF pode olvidar em suas decisões de inconstitucionalidade. É o caso do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada. Presentes uma dessas formas de preclusão, que têm o condão de estabilizar direitos subjetivos, mesmo que ausente algum daqueles requisitos exigidos pelo art. 27 da referida lei, não poderá o STF com a decisão de inconstitucionalidade simplesmente ‘limpar’ o sistema jurídico”.

Outros fatores temporais dispostos no sistema normativo (ex: prescrição, decadência e preclusão, entre outros) também poderão atuar como uma regra de conservação do ato derivado viciado. Em outras palavras, mesmo concordando com a “ideia de que o ato fundado em lei inconstitucional está eivado, igualmente, de ilicitudes, concebe-se proteção ao ato singular, em homenagem ao princípio da segurança jurídica”. Logo, “os atos praticados com base na lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade”⁴⁴⁰.

No plano da jurisdição constitucional, a conservação ainda fica mais visível quando analisamos a permissão de dado sistema de direito positivo para que haja a modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, permitindo a conservação dos efeitos produzidos pelo ato viciado. Conforme assinalado por Gilmar Ferreira Mendes, trata-se de fórmula de conservação que, “positiva ou jurisprudencialmente, vem sendo adotada por vários modelos de controle de constitucionalidade”. Servem de exemplo os sistemas austríaco, italiano, espanhol e o próprio direito comunitário, que “têm adotado modalidades assemelhadas quanto à restrição dos efeitos da declaração de nulidade. Também a jurisprudência americana acabou por consagrar modelo mitigador da nulidade absoluta”⁴⁴¹.

A fórmula introduzida no Brasil, por meio do art. 27 da Lei nº 9.868/1999⁴⁴² e do art. 11 da Lei nº 9.882/1999⁴⁴³, possui inspiração no modelo português, que consagra na própria Constituição⁴⁴⁴ a possibilidade de conservação dos efeitos de uma lei

⁴⁴⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato no Brasil e na Alemanha**. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.334.

⁴⁴¹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato no Brasil e na Alemanha**. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. pp.389-390.

⁴⁴² Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

⁴⁴³ Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

⁴⁴⁴ Constituição da República Portuguesa. Artigo 282.º (Efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade) 1. A declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade com força obrigatória geral produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional ou ilegal e determina a reconstituição das normas que ela, eventualmente, haja revogado. 2. Tratando-se, porém, de inconstitucionalidade ou de ilegalidade por infração de norma constitucional ou legal posterior, a declaração só produz efeitos desde a entrada em vigor desta última. 3. Ficam ressalvados os casos julgados, salvo decisão em contrário do Tribunal Constitucional quando a norma respeitar a matéria penal, disciplinar ou de ilícito de mera ordenação social e for de conteúdo menos favorável ao arguido. 4. Quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo, que deverá ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal Constitucional fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos n.os 1 e 2.

inconstitucional, por meio de expediente modulatório realizado pelo Tribunal Constitucional.

Exemplo típico de conservação pode ser verificado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.171-DF⁴⁴⁵, na qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da norma (Convênio ICMS) que onerava as distribuidoras de combustíveis por meio de criação de obrigações atinentes ao ICMS sem respaldo constitucional. No entanto, mesmo reconhecendo a inconstitucionalidade da norma, houve a conservação dos efeitos produzidos no passado (impedimento de desconstituição) e a permissão de produção de efeitos por um prazo de seis meses contados a partir da publicação do acórdão.

Pode-se observar, assim, que o sistema brasileiro de controle de constitucionalidade possui mais de uma modalidade de preservação da produção do ato irregular (derivado ou não), reforçando a ideia da aceitabilidade da produção irregular e a possibilidade da sua conservação em situações especiais.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior, em sua *teoria pragmática do direito*, introduz a ideia de *regra de calibração* como elemento estrutural para o funcionamento dos sistemas jurídicos dinâmicos. A expressão é derivada da cibernética e denota “regulagem ou ajustamento de um sistema”⁴⁴⁶.

⁴⁴⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.171-DF**. Relator: p/ Acórdão: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 20/05/2015. Ementa: (...) VI - As matérias passíveis de tratamento via convênio são aquelas especificadas no § 4º do art. 155 da Constituição Federal. Portanto, não poderia o Convênio, a título de estorno, determinar novo recolhimento, inovando na ordem jurídica, transmutando a medida escritural – anulação de um crédito - em obrigação de pagar. VII - Além disso, considerando que o ICMS diferido já fora suportado pelo substituto, na medida em que destacado na operação de aquisição do álcool e do biodiesel, tendo sido recolhido mediante repasse pela refinaria, a determinação de novo recolhimento de valor correspondente, dessa feita, a outro Estado, implica bitributação não autorizada pela Carta Magna. (...) IX – Necessidade, em homenagem à segurança jurídica, da modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade dos atos normativos atacados, para que produza efeitos a partir de seis meses contados da publicação do acórdão. X - Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido se julga procedente.

⁴⁴⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. pp. 191-192. “Tomemos, por exemplo, uma máquina como a geladeira. Para o controle do grau de temperatura interna, seu maquinismo de produção de frio é regulado por um termostato: sem ele, a geladeira iria esfriando o ambiente (sua finalidade) ilimitadamente, o que levaria a uma disfunção. Para evitar isso, o termostato permite manter a temperatura de modo que, se esta cai abaixo de um limite ou sobe acima dele, o motor volta a produzir frio ou cessa de fazê-lo, respectivamente. Para produzir esse efeito, estabelecemos um valor (por exemplo, 20 graus) chamado *valor de dever-ser*, que o termostato “compara” com o valor real ou *valor ser* (temperatura abaixo ou acima de 20 graus). Nesse momento, se for abaixo, a produção de frio é retomada; se acima, é desligada. Esses valores, que compõem o termostato, não são propriamente elementos do motor (não operam o resfriamento), mas o regulam, isto é, determinam como os elementos funcionam, isto é, como eles guardam entre si relações de funcionamento. Eles fazem parte da estrutura de funcionamento da geladeira. Em suma, os valores de dever-ser e de ser correspondem a regras de calibração ou regulagem (regras estruturais) do sistema”.

O autor, contudo, utiliza metáfora para explicar a diferença entre validade (“exprime a relação de imunização entre o aspecto-relato da norma imunizante e o aspecto-cometimento da norma imunizada”) e imperatividade (“exprime uma relação entre o aspecto-cometimento de uma norma e o aspecto-cometimento de outra”) dos comandos normativos, bem como para explicar a circularidade do sistema normativo e os padrões que garantem a estabilidade do sistema⁴⁴⁷.

Trata-se de qualidade pragmática do discurso normativo, através da qual a norma se adapta à mudança e desvios em razão de uma estabilidade conhecida, constituindo um padrão de ordem superior caracterizado pelo rompimento e reconstrução de um padrão aplicável a maiores unidades de tempo. Assim, propomos que haja “regulagem” da possibilidade de exigência (validade) e de obediência (efetividade) de um discurso normativo que expressa uma estabilidade, de tal forma, que qualquer desvio (ilegitimidade, falta de competência ou descumprimento, não-aplicação) dentro de um âmbito, é contrabalanceado (medidas disciplinares, sanções, anulação, declaração de nulidade). Num outro nível, porém, essa mudança produz-se a longo prazo, devido, por exemplo, à ampliação de certos desvios (desobediência regular de normas inefetivas – costume negativo – ou efetivas – desuso -, modificações drásticas nas condições de legitimidade – revolução), o que pode, eventualmente, redundar em um novo estado da situação comunicativa normativa. A imperatividade é justamente a qualidade (relação de calibração) que explica certa constância das variações também dentro desse âmbito⁴⁴⁸.

“Exemplos característicos da presença de regras de calibração, conferindo validade a certas pretensões manifestamente inválidas e gerando normas-origens respaldadas na imperatividade do sistema são inúmeros”⁴⁴⁹.

Entendemos, todavia, que a metáfora também possui aplicabilidade para explicar o funcionamento dos sistemas de invalidades no direito positivo. Ao trabalhar com o dualismo (regras de produção em sentido estrito e regras sancionatória), a dogmática poderia deparar com situações em que o modelo não ofereceria uma resposta satisfatória ao problema, o que, por certo, imporia um grande risco de funcionamento do sistema.

Reações de todo tipo poderiam ocorrer, inclusive aquelas tendentes a negar a necessidade de obediência às regras de produção e/ou sancionatórias com base em valores

⁴⁴⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio da pragmática da comunicação normativa**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 127.

⁴⁴⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio da pragmática da comunicação normativa**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 131.

⁴⁴⁹ FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio da pragmática da comunicação normativa**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 144.

abstratos, fazendo surgir soluções nada ortodoxas (desde a negativa total de juridicidade das regras ao deslocamento da juridicidade para o “livre” controle da autoridade competente).

Torquato de Castro Júnior admite o funcionamento das regras de calibração, que “servem para regular a dinâmica funcional do sistema, de modo a conservar o seu equilíbrio, impedindo que ocorra a disfunção”, no campo da nulidade. O autor exemplifica a questão utilizando a boa-fé no Direito Civil e a modulação dos efeitos no controle de constitucionalidade, como espécies de regras de calibração. Com isso, dentro de uma análise pragmática, os atos irregulares (nulos ou inexistentes) poderão produzir efeitos em virtude da atuação de regras de calibração⁴⁵⁰.

A teoria da nulidade no processo penal de Rosmar Rodrigues Alencar utiliza a mesma noção para justificar a ausência de aplicação da regra invalidante. A *regra de calibração*, nesse campo, funcionaria como uma “exceção normativa autorizada pelo sistema, para que seja construída norma jurídica secundária ou preceito-tese diverso daquele que decorreria normalmente”. Com isso, ela terá o condão de “desviar a consequência que seria admissível (invalidação), prevendo caso de convalidação”. Não obstante, a aplicação das regras de calibração no Direito Processual Penal possui algumas limitações de ordem constitucional, não podendo ser utilizada para mitigar garantias processuais⁴⁵¹.

O autor identifica regras de calibração presentes no texto infraconstitucional, as quais permitem a convalidação da produção irregular nas seguintes situações: “(1) a essencialidade afetada não for acompanhada de ordem de nulificação pelo próprio texto legal; (2) conferir maior efetividade a direito fundamental constitucional; e (3) não diminuir a eficácia de direito fundamental constitutivo do núcleo constitucional do processo penal”⁴⁵².

⁴⁵⁰ CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista**. São Paulo: Noeses, 2009. pp.140-142. “Por exemplo, em relação ao casamento nulo, sistematicamente nenhum efeito poderá ele produzir. Mas, havendo boa-fé dos cônjuges, os efeitos do casamento podem sobrevir naquilo que a dogmática chama casamento putativo. Ora, a regra do casamento putativo toma o fato nulo, mais a boa-fé, como causa dos efeitos excepcionalmente atribuídos *in casu*. O suporte fático que gera essa eficácia excepcional compreende o ato defeituoso, que entra como ato-fato, ou como fato em sentido estrito, bem como a boa-fé. Não se trata de efeitos imediatos do ato nulo”.

⁴⁵¹ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. pp. 174-175. “Sem embargo, a aplicação da regra de calibração só deve acontecer se houver a compatibilidade com a Constituição de 1988. De logo, pode-se afirmar que não será admitido seu uso quando a evitação da consequência jurídica invalidadora implicar a mitigação do núcleo dos direitos processuais penais disposto no rol de garantias fundamentais constitucionais, isto é, afrontando os pilares do sistema acusatório. Então, exigência prévia para a incidência da regra de calibração é a de que a sua aplicação não desague em inconstitucionalidade”.

⁴⁵² ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. p.181.

No contexto das invalidades, a *regra de calibração* permite que, em situações excepcionais, o sistema regule seu funcionamento impondo uma solução intermediária, qual seja: a manutenção provisória ou definitiva do ato irregular e/ou seus efeitos, conservando-o como jurídico, sem deixar de reconhecer a efetividade das regras de produção em sentido estrito e suas respectivas regras sancionatórias.

A ideia de conservação tratada acima não se assemelha ao preconizado pelos defensores da “teoria funcional da invalidade”. “Seguindo-se esse raciocínio, a incidência da nulidade deixa de ser analisada unicamente sob uma perspectiva repressiva (estrutural), passando a também ser considerada sob o enfoque funcional, que será responsável por definir a norma aplicável à situação concreta”⁴⁵³.

A teoria em questão trabalha a conservação sob uma perspectiva de que a regra sancionadora somente será construída a partir da análise do caso concreto, momento em que o magistrado ou outra autoridade competente irá impor um exame axiológico, ponderando os interesses em jogo a partir de princípios constitucionais. Ou seja, “a resposta negativa e repressiva (sanção) que o ordenamento normalmente daria à invalidade deve ser ponderada e refletida em conjunto com as demais respostas (tutelas) conferidas àquela situação concreta pelo ordenamento – este compreendido de modo complexo e unitário, e não limitado a um dispositivo singular da lei”⁴⁵⁴.

Note-se que a *teoria funcional das invalidades* acaba deslocando para o juiz (ou outra autoridade competente) o campo de construção de regras sancionadoras e até mesmo hipóteses de conservação. Sem dúvida, isso nos parece uma inversão das atividades típicas de cada poder da República. Cabe ao legislador (Poder Legislativo) a tarefa de dispor sobre regras gerais e abstratas acerca de produção normativa, normas sancionatórias e até mesmo normas de conservação dos atos viciados.

⁴⁵³ DICKSTEIN, Marcelo. **Nulidades prescrevem? uma perspectiva funcional da invalidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p.44.

⁴⁵⁴ DICKSTEIN, Marcelo. **Nulidades prescrevem? uma perspectiva funcional da invalidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. pp.48-49. “Conclui-se, assim, que, mesmo no campo das invalidades, notadamente no das nulidades – que por muito tempo ‘ficou estranha a qualquer consideração funcional e axiológica’-, deve o intérprete extrair os valores do caso concreto e ponderá-los à luz do ordenamento, prestigiando “os que forem mais dignos de proteção, mais relevantes do ponto de vista do equilíbrio das relações sociais e mais uteis à preservação solidária no campo das relações jurídicas. (...) Nada impede, portanto, que o juiz, ao individualizar a normativa do caso concreto a partir de princípios e valores consagrados na Constituição da República, prestigie a manutenção de certos negócios jurídicos nulos – ou apenas os seus efeitos – quando os efeitos produzidos representarem a realização de um interesse social mais relevante do que a causa que justifica a invalidade, a qual, lembre-se, não deve ser entendida apenas como estrutura repressiva, mas como instrumento funcionalizado”.

Nada impede, entretanto, que tal arquitetura normativa seja composta por normas dotadas de maior grau de abstração, conferindo maior poder à autoridade competente pelo controle normativo da produção jurídica. Isso não significa transformar o controle de produção normativo em uma atividade “axiológica”, dotada de qualquer critério objetivo, como propõem os adeptos da teoria funcional.

Logo, trabalhar com um “sistema de conservação”, baseados elementos estruturais, regras específicas e procedimentos de controle, como será proposto mais adiante, não se aproxima de qualquer proposta teórica tendente a relativizar ou enfraquecer o controle da produção normativa do direito.

Até porque, como adverte Antonio do Passo Cabral, “seja qual for o viés ideológico que adote o intérprete, favorável ou contrário à rigidez formal, não se pode fugir da constatação de que existe uma importância das formas processuais”, entendimento conclusão aplicável a qualquer disposição sobre a produção no direito. “Assim, o fenômeno jurídico, e com ele o processo, com vistas a assegurar estabilidade das relações jurídicas, inevitavelmente deve se posicionar em alguma moldura formal”. O que pode variar, a depender do microsistema estudado, são os níveis de rigidez das formas para produção jurídica, mesurável pela análise das regras sancionatórias da produção irregular⁴⁵⁵.

De todo modo, concordamos com o professor carioca quando afirma que as “formalidades proporcionam segurança, ordenação e previsibilidade ao procedimento, gerando expectativas de comportamento que são absolutamente indispensáveis”. Melhor dizendo, “ao proporcionar a ordem, previsibilidade e eficiência, a forma é um freio legislativo aos impulsos humanos. Através do regramento legal, a vontade coletiva se impõe, num potente mecanismo de contenção de arbitrariedades”⁴⁵⁶.

Estudar a conservação da produção irregular, ao contrário, somente reforça a cogência do sistema de controle, que impede qualquer “quebra”, calibrando ou permitindo a sua fluidez por meio da instituição de regras de conservação.

⁴⁵⁵ CABRAL, Antônio do Passo. **Nulidades no processo moderno: contraditório, proteção da confiança e validade prima facie dos atos processuais**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 4.

⁴⁵⁶ CABRAL, Antônio do Passo. **Nulidades no processo moderno: contraditório, proteção da confiança e validade prima facie dos atos processuais**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pp. 4-5. “Especialmente num Estado de Direito, que é aquele em que impera a *rule of law*, não pode o poder estatal, exercido por meio de agentes públicos, permitir que as preferências e vontades pessoais prevaleçam sobre as prescrições normativas. Formalidades legais talvez sejam o modo mais seguro de evitar-se o arbítrio dos julgadores”.

5.2. Princípios estruturantes da produção normativa e da conservação dos atos irregulares

Conforme já adiantado no início do capítulo, pensamos que a dinâmica da produção jurídica é organizada sintaticamente por três tipos de normas de produção, a saber: (i) produção em sentido estrito; (ii) sancionatória da produção irregular; e (iii) conservação da produção irregular (norma em sentido amplo).

A conservação da produção irregular, por outro lado, é sempre relacionada com a atuação direta de princípios, como, por exemplo, “princípio da economia da produção”, instrumentalismo (direito processual), interesse público e boa-fé, entre outros.

Esses princípios, na maioria das vezes, não atuam diretamente como regras de conservação, servindo como base de sustentação para a criação do que vamos chamar de técnicas de conservação, que nada mais é do que a concretização do (s) princípio (s) por meio de uma regra específica a determinado microsistema normativo como o Direito Tributário.

Quando atuam como base de criação de regras de conservação, os princípios assumem função estruturante. Nada impede, porém, que em determinados casos o próprio princípio funcione como regra de conservação direta, assumindo a função de norma de conservação da produção irregular. Entre os princípios estruturantes, podemos relacionar aqueles mais gerais, base de toda formulação jurídica (legalidade e segurança jurídica) e aqueles mais vinculados a um subsistema em particular (sistema constitucional tributário, por exemplo).

Adverta-se que, apesar de segregar para fins didáticos a estruturação dos atos irregulares a partir dos princípios da segurança jurídica e legalidade, não divergimos da posição formulada por Paulo de Barros Carvalho, que aloca a segurança jurídica como um “sobrepincípio”, concretizável por diversos outros princípios, como, por exemplo, universalidade da jurisdição, irretroatividade, anterioridade, devido processo legal e até mesmo o princípio da legalidade⁴⁵⁷.

⁴⁵⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de. **Segurança jurídica e modulação dos efeitos**. In: Derivação e positivação no direito tributário. Volume III. São Paulo: Noeses, 2016. pp. 275-283. “A certeza do direito é um princípio que revela as pretensões do sobrevalor da segurança jurídica quando requer do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regrada, bem como quando exige a previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa.

Ademais, há quem defenda que a segurança jurídica também pode ser visualizada como um subproduto de um princípio (sobreprincípio) ainda mais fundante que o *Estado de Direito*⁴⁵⁸, base de sustentação de toda a atual concepção de direito. A segurança jurídica, nesse sentido, “decorre implicitamente do sobreprincípio do estado de direito, tendo em conta o resguardo que este implica à esfera individual no sentido de garantir o reconhecimento de qual seja o direito válido, de proteger a liberdade, de imunizar contra o arbítrio e de assegurar o acesso ao Judiciário”⁴⁵⁹.

Por ora, preferimos abordar apenas aspectos relativos aos princípios estruturantes gerais, analisando a interação entre segurança jurídica e legalidade. Desse modo, resguardamos a inserção de outros princípios estruturantes específicos para a segunda parte do trabalho, momento em que iremos analisar algumas hipóteses de conservação da produção irregular no Direito Tributário.

Tais determinações levam à certeza da mensagem jurídica, permitindo a compreensão do conteúdo, nos planos concretos e abstratos. Não temos notícia de que algum ordenamento contenha o princípio da segurança jurídica como uma regra explícita. Efetiva-se pela atuação de outros princípios, como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, etc”. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. In: Revista de Direito Tributário nº 61. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.692. “Se o princípio da segurança jurídica for examinado na sua ligação com princípios que impõem a realização de ideais mais restritos, aquele exerce a posição de *sobreprincípio* e desempenha diferentes funções relativamente a esses ideais: *função eficaz integrativa*, quando serve de parâmetro para interpretar os subprincípios; *função eficaz bloqueadora*, quando funciona para impedir a aplicação concreta de um dos subprincípios, que se revela pontualmente incompatível com o estado de coisas mais amplo; *função eficaz integrativa*, quando serve de instrumento para preencher o vácuo decorrente do afastamento pontual de um subprincípio”.

⁴⁵⁸ PAUSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição dos tributos através da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006. p.38. “Na medida em que o Estado de Direito se apresenta, assim, como um modelo de supremacia do Direito a exigir a realização de certos valores, como o respeito aos direitos fundamentais pelos próprios indivíduos e pelo Estado e a vedação da arbitrariedade, bem como a pressupor determinadas garantias institucionais, como a separação dos Poderes e acesso ao Judiciário, apresenta-se como sobreprincípio, assim entendido o princípio do qual se pode extrair outros princípios decorrentes que concorrem para a realização de um valor maior naquele consubstanciado, mas que guardam, cada um, sua esfera de autonomia normativa”. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.692. “Se o princípio da segurança jurídica for investigado na sua relação com princípios que impõem a realização de um estado de coisas ainda mais amplo, aquele assume o papel de *subprincípio* e exerce uma *função eficaz definidora* relativamente a esse ideal. Nessa relação e nessa perspectiva, ele assume uma posição de inferioridade analítica, concretizando-se a interpretação ‘de baixo para cima’. É o que ocorre na relação que o princípio da segurança jurídica mantém como o princípio do Estado de Direito”.

⁴⁵⁹ PAUSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição dos tributos através da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006. p.39.

5.2.1. Segurança jurídica

Quando analisada como um sobreprincípio, a segurança jurídica “efetiva-se pela atuação de outros princípios”. Tudo isso no plano de análise estático da sua atuação. Em uma análise dinâmica, é possível, ainda, identificar sua força prescritiva no contexto do ordenamento jurídico posto. “Diremos que em um dado sistema existe este sobreprincípio, sempre que deparamos com um feixe de estimativas integradas para garantir o desempenho da atividade jurídico-tributária pelo Estado-administração”⁴⁶⁰.

É comum, também, a relação do valor (segurança jurídica) a uma dupla função (princípio e garantia), conceituando-o, assim, como “princípio-garantia constitucional, que tem por finalidade proteger as expectativas de confiança legítima dos atos de criação ou de aplicação de normas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento e confiabilidade na efetividade de direitos e liberdades, assegurada como um direito fundamental”⁴⁶¹.

Na dinâmica da produção, controle e conservação dos atos jurídicos, o *sobreprincípio da segurança jurídica* é o ponto de partida tanto para identificação de valores dele derivados quanto para dar fundamento para a instituição de regras e procedimentos tendentes a garantir estabilidade no reconhecimento dos atos normativos. E, conforme já explanado no presente trabalho, o direito convive com a produção defeituosa dos seus atos jurídicos e, por isso, precisa garantir, por meio de mecanismos internos ao próprio sistema, a imperatividade das formas (controlando a regularidade dos atos) e, ao mesmo tempo, resguardar os efeitos dos atos no tempo.

O contexto apresentado acaba direcionando a atuação da segurança jurídica no controle dos atos normativos no tempo, inclusive regulando as consequências jurídicas advindas da inserção de um ato irregular no sistema do direito positivo. Vale destacar,

⁴⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 272.

⁴⁶¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. pp.186-187/189. “A segurança jurídica, assim, assume a condição de princípio e garantia desses direitos e liberdades que devem ser efetivados, na preservação da funcionalidade do sistema jurídico. A ‘garantia’ da segurança jurídica confere conteúdo e motivo à elaboração interna dos ‘meios’ (normativos e procedimentais) para a sua concretização, a partir de um programa teleológico que garante unidade nas premissas decisórias ao longo das cadeias de positivação do direito (criação e aplicação), além da abertura do sistema para seu aprimoramento. (...) O princípio da segurança jurídica, *stricto sensu*, apesar de diversas garantias positivadas expressamente, bem como o próprio direito à ‘segurança’, em sentido amplo, não deixa de ser um princípio não escrito em relação à nossa Constituição e recepcionado segundo o regime dos §§ 1º e 2º do art. 5º da CF”.

consoante lições de José Souto Maior Borges, que a segurança jurídica atua como “uma bússola a nortear a exegese constitucional e a integração da Constituição Federal, pela lei ordinária, rumo à sua efetividade e concretização. A legislação infraconstitucional, aí, só encontra campo para ampliar a sua eficácia – nunca para restringi-la”⁴⁶².

Assim, o *tempo*⁴⁶³ ocupa posição de destaque no direito, pois a regulação das relações intersubjetivas exige o controle ou, pelo menos, delimitação das questões temporais. “Não o tempo físico, o psíquico, mas o institucional, aquele posto intersubjetivamente, estabelecido pela integração humana: criado linguisticamente”⁴⁶⁴.

Paulo de Barros Carvalho enuncia a frase “*o direito é o senhor do tempo*”, difundida nas obras de filosofia e teoria do direito. O significado que deve ser extraído é o da possibilidade de regulação das condutas intersubjetivas pelas autoridades credenciadas, manipulando-se os aspectos temporais da conduta regulada⁴⁶⁵.

No mesmo sentido, Heleno Torres contempla a institucionalização do tempo pelo direito, destacando que, no “processo heurístico e institucionalizante da temporalidade, o direito cria seus mecanismos para organizar a atividade do homem e do Estado ao longo desse contínuo marcado pelos fatos jurídicos”⁴⁶⁶. Ou seja, no

(...) processo de juridicização da temporalidade normativa, o direito prescreve o “decorso temporal” entre os “termos” inicial (a quo) e final (ad quem), qualifica o início da vigência, cria bloqueios normativos para retroações, estabelece efeitos para a datação do tempo público e gera ficções temporais. O próprio tempo legal é uma ficção do tempo como serem-si. E, além desses aspectos pertinentes ao tempo “no” sistema jurídico, não se pode olvidar do tempo “do” direito, que em tudo influi, no curso da sua historicidade e experiências da secularidade dos institutos, conceitos e aplicações do direito posto e do direito pressuposto. Nesse sentido, o direito constrói seu “tempo” na temporalidade que o faz presente⁴⁶⁷.

⁴⁶² BORGES, José de Souto Maior. **Segurança jurídica: sobre a distinção entre competências fiscais para orientar e autuar o contribuinte**. In: Revista de Direito Tributário nº 100. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 24.

⁴⁶³ Sobre o tempo na filosofia: Cf. SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. **A função relacional do tempo nas hipóteses de decadência e prescrição: um enfoque tributário**. São Paulo: Noeses, 2019. pp. 47-80; PIRES, Cristiane. **O tempo e o tributo: estudo semiótico do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2019. pp. 35-55.

⁴⁶⁴ MOUSSALLEM, Tarek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2011. pp.89/91. “A questão do tempo interno ao direito é mais bem visualizada ao se tomar o discurso performativo em que se manifesta o direito positivo. De forma expressa ou tácita, todo ato de fala deontico se refere a átomos (intervalos) temporais, seja ele geral, individual, abstrato ou concreto”.

⁴⁶⁵ CARVALHO, Paulo de. **Segurança jurídica e modulação dos efeitos**. In: Derivação e positivação no direito tributário. Volume III. São Paulo: Noeses, 2016.p. 284.

⁴⁶⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Temporalidade e segurança jurídica – Irretroatividade e anterioridade tributárias**. Revista da PGFN nº 1, Jan/Jun, 2011. Disponível em: <http://www.sinprofaz.org.br/2014/artigos/temporalidade-e-seguranca-juridica-irretroatividade-e-anterioridade-tributarias>

⁴⁶⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Temporalidade e segurança jurídica – Irretroatividade e anterioridade tributárias**. Revista da PGFN nº 1, Jan/Jun, 2011. Disponível em:

Argos Campos Ribeiro Simões, corretamente, ressalta que, “ao conceituar o tempo, conceitua-se a temporalização”. Ela é “sempre presente, pois falamos da consciência individual experimentada; é o presente denso que carrega lembranças (vestígios de historicidade pretérita) e as promessas e expectativas futuras”⁴⁶⁸.

Com isso, o “domínio da temporalidade torna-se um tema inerente ao próprio direito: no direito positivado, a percepção de que o direito começa e termina passa a permear a vivência mesma do que seja *jurídico* e do que seja *o jurídico*”. Isto é, o “direito não está no tempo, mas é temporal por força da sua constituição positiva, o que engendra uma série de problemas que, em cascata, começam a atribular o pensamento jurídico”⁴⁶⁹.

Nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, o tempo jurídico assume uma forma “existencial”, onde o direito “manipula e controla na forma de uma capacidade tecnológica de reinterpretar o passado (sem anulá-lo ou apagá-lo) e ordenar o futuro (sem impedir que ele ocorra)”⁴⁷⁰. Na validade, por exemplo, o direito positivo a utiliza no aspecto temporal para demarcar (“fechar”) um sistema de referência com coordenadas de tempo (passado e futuro).

É possível concluir, portanto, que a linguagem jurídica promove “um tratamento *sui generis* do fator tempo. O ser (cronológico) do agente passa a estar regulado por normas (imputações de sanções) que prescrevem, desde o passado (momento de imputação de sanção), determinando o comportamento futuro (comportamento a ser sancionado), cujas condições estão pré-datadas desde o passado”⁴⁷¹.

<http://www.sinprofaz.org.br/2014/artigos/temporalidade-e-seguranca-juridica-irretroatividade-e-anterioridade-tributarias>

⁴⁶⁸ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. **A função relacional do tempo nas hipóteses de decadência e prescrição: um enfoque tributário**. São Paulo: Noeses, 2019. pp. 47-80; PIRES, Cristiane. **O tempo e o tributo: estudo semiótico do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2019. pp. 83-84.

⁴⁶⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **O direito, entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 7-8. “O tempo, nesse sentido, faz imperiosamente parte da vivência do direito positivado. Por exemplo, ao contrário de direito costumeiro, reconhecido, aceito e aplicado ‘desde tempos imemoriais’, o direito positivado (estabelecido mediante decisão) é fenômeno que começa, tem duração, permanece e termina. O tema é conhecido dos juristas na sua elaboração técnico-dogmática”.

⁴⁷⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **O direito, entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 12.

⁴⁷¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **O direito, entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 19/21. “Em termos temporais, a ordem normativa positiva é determinação (imputativa) do presente do sujeito por meio da possibilidade futura de ele se mostrar contra o seu passado. Ou, em outras palavras, o tempo normativo corre às avessas: do futuro para o passado! Entenda-se: medianste imputação, a conduta do passado cronológico (matar alguém) tem sentido de um futuro (sancione-se o ato de matar alguém) mesmo antes de alguém matar alguém. O tempo da imputação corre do futuro para o passado”.

O tempo jurídico, nesses termos, pode ser caracterizado como uma “das mais refinadas invenções que conhecemos capaz de conferir à existência temporal um sentido laboriosamente significativo (tempo normativamente positivado)”⁴⁷². Em outras palavras, ele “faz surgir o lugar central da confiança na base de todos os comprometimentos jurídicos e a pertinência da concepção institucional do direito, concebida como um processo de ajuste contínuo, mais do que uma sucessão irregular de atos jurídicos instantâneos”⁴⁷³.

Como bem observa Misabel Derzi, a previsibilidade no modo de funcionamento do direito, possui “uma importância decisiva para o desenvolvimento de uma sociedade mais complexa, tornando suportáveis horizontes temporais futuros mais amplos, por meio da antecipação das decisões futuras”. Nesse contexto, o estado de incerteza (típico das sociedades complexas) deságua como um problema do direito, ou melhor, que precisa ser enfrentado (controlado) pelo direito, por meio da sua temporalidade própria⁴⁷⁴.

É a base para a atuação do *sobreprincípio da segurança jurídica*⁴⁷⁵ na regulação temporal do direito positivo, estabelecendo garantias (irretroatividade das leis, salvo se em benefício do afetado; anterioridade na instituição de tributos, entre outras), promovendo técnicas de estabilização em função do decurso do tempo (prescrição, decadência, preclusão, coisa julgada etc.).

Na dinâmica do sistema do direito positivo, é necessária a atuação da segurança jurídica na forma de produção normativa. As regras de produção atuam como mecanismo de controlabilidade da atuação dos órgãos estatais ejetores de normas jurídicas. Essa

⁴⁷² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **O direito, entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 27/26.

⁴⁷³ BIGOLIN, Giovanni. **Segurança jurídica: a estabilização do ato administrativo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2007. p.25.

⁴⁷⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. pp.213/219. “Em suma, no Direito, usamos duas noções de tempo diferentes. O tempo do relógio e sua contagem de maneira unidimensional. E, no sistema jurídico, falamos ainda de tempo autêntico, multidimensional, que mescla passado, presente e futuro em suas operações internas”.

⁴⁷⁵ Paulo de Barros Carvalho ensina que o sobreprincípio da segurança jurídica também pode ser desdobrado ou concretizado por meio do princípio da certeza do direito: Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 275. “O sobreprincípio da certeza do direito experimenta uma dualidade de sentido que não pode ser ignorada: (i) exprime a circunstância de que o comando jurídico, atuando numa das três modalidades do deontico (proibido, permitido e obrigatório), requer, com assomos de necessidade absoluta, que a conduta regrada esteja rigorosamente especificada (alguém, estando obrigado, tendo permissão ou estando proibido, deve saber, especificamente, qual conduta lhe foi imputada, comportamento esse que não se compadece com a dúvida, com a inexatidão, com a incerteza); (ii) ao mesmo tempo, a certeza do direito significa previsibilidade, isto é, o administrado tem o direito de saber, com antecedência, qual o conteúdo e o alcance dos preceitos que lhe são imputados, para que possa programar-se, tomando iniciativas e dirigindo suas atividades consoante a orientação que lhe advenha da legislação vigente. É aquilo que alguns preferem chamar de ‘princípio da não-surpresa’”.

controlabilidade deve alcançar tanto o aspecto formal quanto o material, isto é, o fundamento de validade das normas em relação à de superior hierarquia.

Logo, a ideia de segurança jurídica (independentemente da configuração teórica adotada – valor, limite objetivo etc.) está associada ao elemento fundante do direito: a estruturação das fontes normativas, por meio de institucionalização dos modos de produção (normas de produção em sentido lato). É o cerne da atuação da segurança jurídica, pois sem a definição das “regras do jogo”⁴⁷⁶ a comunicação jurídica perde toda a sua parametricidade e passa a ser um mero exercício de poder pela força ou outra forma de imposição da vontade (particular ou estatal)⁴⁷⁷.

Ao abordar a segurança jurídica como a certeza do direito, Leandro Paulsen salienta a necessidade de se promover o “conhecimento de qual é o direito vigente, de quais são as normas que regem os casos, de modo a que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos já estabelecidos” pelo sistema normativo, permitindo que a tomada de decisão seja assumida com a consciência do resultado normativamente esperado pelo direito positivo⁴⁷⁸.

É o que Heleno Torres chama de segurança jurídica das fontes do Direito Tributário. Para ele, “mais do que a certeza quanto à existência e funcionamento dos órgãos estatais, a segurança jurídica das fontes perfaz-se pela confiabilidade e pelo controle dos câmbios de expectativas dos destinatários sobre os resultados de suas normas ou decisões produzidas”⁴⁷⁹. Ou seja, “o principal efeito de segurança jurídica das normas de competência consiste na garantia de observância da *parametricidade* das normas postas para determinar

⁴⁷⁶ Em sentido análogo: ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.651. “O princípio da segurança jurídica, portanto, não propriamente fornece os pressupostos para o jogo ou mesmo suas normas, mas, em vez disso, institui os *pressupostos de funcionamento* das normas do jogo. Ele é a norma a respeito do funcionamento das normas, com ulterior finalidade – não se perca nunca isto de foco – de garantir a respeitabilidade aos jogadores como seres humanos”.

⁴⁷⁷ No mesmo sentido: Cf. PEIXOTO, Ravi. **Superação do precedente e segurança jurídica**. Salvador: JusPodivm, 2015. p.55. “A estruturação dos procedimentos aptos a produzir o direito de forma institucional é um elemento de cognoscibilidade [aspecto da segurança jurídica]. Por meio deles, aqueles submetidos àquela ordem jurídica podem ter conhecimento da forma institucionalizada capaz de transformar uma comunicação possivelmente jurídica em comunicação propriamente jurídica com caráter vinculante. Tais procedimentos devem existir em todas as esferas institucionais de produção do direito, seja o Poder Judiciário, Executivo ou Legislativo”.

⁴⁷⁸ PAUSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição dos tributos através da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006. p.53.

⁴⁷⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 342.

a validade de criação de ‘leis’ e de todos os demais atos infraconstitucionais ou infralegais do ordenamento”⁴⁸⁰.

Sob outro prisma teórico, porém com conclusões semelhantes, Humberto Ávila assevera a função de a segurança jurídica prover o ideal de determinação, estabilidade e previsibilidade. Segundo o autor, a “ausência ou pouca intensidade dos ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito instalam a incerteza, a descrença, a indecisão no meio social, fazendo com que se coloquem em dúvida até mesmo princípios” fundantes como o da segurança jurídica e da legalidade⁴⁸¹. Assim sendo, ele define a segurança jurídica como uma “norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídicas, com base na sua cognoscibilidade”⁴⁸².

Nesse contexto, tratando especificamente da cognoscibilidade das fontes normativas, conclui o autor que, “para que se possa falar em segurança jurídica, é preciso que haja conhecimento mínimo a respeito da existência, da validade, da vigência e da eficácia das normas pelos seus destinatários; é preciso que eles saibam que a norma existe, que ela presumidamente vale, que ele está produzindo efeitos e que será provavelmente cumprida institucionalmente, caso não obedecida espontaneamente”. Acrescenta que, para tal desiderato, “os destinatários precisam entender a norma, compreender o seu sentido e a sua extensão, conhecer o seu valor e as consequências do seu descumprimento. O que se quer dizer com isso é que a cognoscibilidade é integral e conectada com a sua eficácia, ou ela não garante segurança jurídica”⁴⁸³.

⁴⁸⁰ TORRES, Helene Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 353.

⁴⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.60. Ainda sobre o conceito de segurança jurídica: “(...) o princípio da segurança jurídica possui duas dimensões: a estática e a dinâmica. A dimensão *estática* diz respeito ao *problema do conhecimento* do Direito, e revela quais são as *qualidades* que ele deve possuir para que possa ser considerado ‘seguro’ e, com isso, possa servir de *instrumento de orientação* ao cidadão, em geral, e ao contribuinte, em especial. Em contrapartida, a dimensão *dinâmica* refere-se ao *problema da ação* no tempo e prescreve quais são os ideais que devem ser garantidos para que o Direito possa ‘assegurar’ direitos ao cidadão e, com isso, possa servir-lhe de *instrumento de proteção*”.

⁴⁸² ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.682.

⁴⁸³ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.p.337/639. “Assim, por exemplo, para se atingir um estado de cognoscibilidade, é preciso existir acessibilidade e inteligibilidade das normas, o que se consegue mediante a publicação das leis e a determinação material das hipóteses legais de incidência. Para atingir um estado de confiabilidade, é preciso haver estabilidade normativa, o que se obtém por meio do respeito ao direito adquirido, às situações consolidadas e às expectativas legítimas. Para se realizar um estado de calculabilidade,

Quando falamos especificamente das regras de conservação, observamos que a segurança jurídica atua, por vezes, como mecanismo de garantia da estabilidade e confiança no sistema. Como visto, em muitos casos a imposição da norma sancionatória poderá atingir (prejudicar) a estabilidade do sistema de maneira muito mais severa do que a própria instituição da norma em desconformidade com a norma de produção em sentido estrito.

O exemplo mais comum é o do controle de constitucionalidade. No Brasil, como regra, a norma sancionatória prevista para a produção normativa em desacordo com a Constituição Federal é a desconstituição quase total dos efeitos produzidos pelo ato jurídico (sanção *ex tunc*). Porém, em prestígio à necessidade de garantir estabilidade e confiabilidade, o sistema prevê a possibilidade de aplicação de uma sanção alternativa ou reconhecimento da inconstitucionalidade com efeitos prospectivos (*ex nunc*). Quando o reconhecimento da inconstitucionalidade se dá pelo modo prospectivo, haverá a atuação da norma de conservação que impede a aplicação do consequente previsto originalmente na norma sancionatória⁴⁸⁴.

Tratando da gênese do controle de constitucionalidade no Brasil, Paulo de Barros Carvalho observa que a aplicação da regra sancionatória desconstitutiva poderia igualmente ter potencial efeito desestabilizador da certeza do direito, “mas também, e principalmente, o próprio direito como sistema prescritivo de condutas, uma vez que toda norma goza de presunção de constitucionalidade até ser expulsa do sistema. A providência ensejaria, em algumas situações, clima de instabilidade, depreciando o sentimento de certeza das mensagens normativas, um dos pilares de sustentação da ordem jurídico-positiva”⁴⁸⁵.

Portanto, a instituição de regras estabilizadoras também compõe o bloco de regras destinadas a garantir a efetivação da segurança jurídica nas suas funções de produzir certeza, estabilidade sistêmica e confiabilidade.

5.2.2. *Legalidade*

é preciso haver anterioridade e continuidade do Direito, o que se obtém por meio da postergação da eficácia das normas e da instituição de regras de transição”.

⁴⁸⁴ Sobre o tema, Cf. SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de. **A decisão da inconstitucionalidade: um diálogo com Pontes de Miranda e Marcelo Neves**. In: Pontes de Miranda e o Direito Processual. Fredie Didier Jr. *et al* (Coord.). Salvador: Editora JusPodivm, 2013. pp.123-158.

⁴⁸⁵ CARVALHO, Paulo de. **Segurança jurídica e modulação dos efeitos**. In: Derivação e positividade no direito tributário. Volume III. São Paulo: Noeses, 2016. p. 285.

No capítulo anterior, quando tratamos das espécies de ilícitos monogenéticos (vícios de produção), abordamos a ilegalidade como produção normativa de hierarquia inferior criada em descompasso com a lei. Naquela oportunidade, por razões didáticas, discorreremos um pouco sobre o princípio da legalidade e sua configuração no sistema constitucional tributário.

Destacamos, inicialmente, a pertinente relação entre Estado de Direito, Liberdade e Legalidade, efetuada por Riccardo Guastini, segundo a qual haveria dois “estados de direitos” viabilizados por dois princípios simétricos:

(i) o primeiro é o princípio da liberdade – “aos cidadãos tudo aquilo que não é (expressamente) proibido é (tacitamente) permitido” – que funciona como norma de fechamento do conjunto de normas que disciplinam a conduta dos cidadãos privados;

(ii) o segundo é o princípio da legalidade – “aos poderes públicos tudo que não é (expressamente) permitido é (tacitamente) proibido” – que funciona como norma de fechamento do conjunto das normas que disciplinam, de seu turno, os atos dos órgãos de estado⁴⁸⁶.

Agora, ao tratar dos princípios estruturantes gerais da conservação da produção irregular, iremos retomar o tema da legalidade promovendo uma continuação do debate iniciado anteriormente. Não sem antes destacar que o princípio da legalidade é formulado expressamente no texto constitucional, em especial no art. 5º, inciso II (ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei) e no art. 150, inciso I (exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça).

A regulação das relações intersubjetivas e a necessidade de promover uma “padronização” das expectativas normativas faz com o que o direito tenha que regular, além das instituições, a sua própria produção, por meio de procedimentos e distribuição de competências, entre outros.

Abordando a questão a partir da sua retórica analítica, João Maurício Adeodato reconhece que o direito, por meio da sua dogmática, precisa padronizar suas fontes para garantir a preservação das expectativas normativas dos seus destinatários. Nas palavras do professor do Recife:

⁴⁸⁶ Prefácio escrito para a edição inglesa do livro segurança jurídica do Humberto Ávila e incorporado à 5ª edição publicada no Brasil. Cf. p.23. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

Uma fonte do direito (dogmático) é uma regra criada por um procedimento jurídico, uma sequência ritual de atos praticados por pessoas determinadas. Mas não só a criação da regra, tudo o que acontece no direito dogmático depende de procedimentos, vale dizer, todas as etapas, do conflito inicial até a decisão final. Essas regras podem vir a ser mudadas, sim, desde que também sigam o procedimento adequado a isso. Então, em que consiste esse ponto de partida, o procedimento dogmaticamente organizado?

É relativamente simples: o conteúdo ético do direito, isto é, a escolha do *que* é lícito ou ilícito, passa a um segundo plano de importância, e o cerne do direito positivo concentra-se em *quem* faz a escolha – a autoridade – e *como* essa escolha é feita – o rito de elaboração. Claro que o direito positivo precisa determinar em algum momento as opções éticas, *o que* se decide, mas estas irão variar ao sabor dos procedimentos. A procedimentalização dogmática é uma novidade da modernidade para enfrentar os problemas trazidos pela complexidade social, a qual, para efeitos do tema aqui, pode ser entendida precisamente como o desacordo generalizado sobre a licitude ou ilicitude de uma conduta. Diante de uma questão juridicamente relevante, como, por exemplo, se é lícita a pena de morte, o direito dogmático propõe antes regrar quem toma e como são tomadas as decisões.

Dessa maneira, o direito positivo se descarrega das responsabilidades éticas sobre o que já foi previamente decidido pelas escolhas políticas da legislação que determina o procedimento. Dentro do rito posto, quem tem a competência pode decidir em qualquer direção. E se houver controvérsia sobre quem tem essa competência “dentro do rito posto”, outro procedimento a determinará, e assim por diante⁴⁸⁷.

Essa “padronização” é a base para se constituir uma estrutura igualitária, eliminando, ou pelo menos reduzindo, a margem interpretativa das autoridades competentes para a sua produção. “A legalidade, desse modo, tem o papel de garantir que todos serão tratados da mesma forma e de uma forma predeterminada em determinado instrumento normativo produzido através de representação política – a lei”⁴⁸⁸.

A legalidade deve ser entendida em mais de uma função, podendo atuar como regra ou como base para estruturação de outras regras. Humberto Ávila, tomando por base a sua tríade (regra-princípio-postulado), descreve o papel da legalidade em cada uma. Assumindo o papel de regra, ela teria a função de ordenar diretamente as condutas intersubjetivas, funcionando como uma norma de comportamento. Como princípio, a sua função seria a valorativa (finalística) e, finalmente, como postulado o seu papel seria de orientar a aplicação de outras normas⁴⁸⁹.

⁴⁸⁷ ADEODATO, João Maurício. **Análise retórica dos conceitos fundamentais da dogmática jurídica e constructivismo lógico-semântico**. (texto inédito – ainda no prelo

⁴⁸⁸ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre a legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p.52.

⁴⁸⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Versão eletrônica (e-book/Kindle).

No direito tributário, “a legalidade será regra quando entendida como obrigatoriedade de um procedimento determinado que culmine com a aprovação de uma fonte normativa específica (a lei), como condição de validade para criação ou aumento de tributos”. Na dimensão principiológica, ela é “entendida como a determinação da realização dos valores de liberdade e segurança jurídica, sem prescrever diretamente os comportamentos que contribuam para a realização desse ideal”, e influenciará na necessidade de o sistema garantir previsibilidade da atividade impositiva (poder tributar). “E a legalidade será postulada quando entendida como determinação para interpretação das leis, preexcluindo a utilização de parâmetros alheios ao ordenamento jurídico”⁴⁹⁰.

“Dessa perspectiva, então, a legalidade passa a ter a função de libertar o contribuinte de uma relação fática de autoridade sem limites, obtendo-se com isso inestimável avanço no relacionamento social”⁴⁹¹.

Paulo de Barros Carvalho também aponta a multiplicidade de função do vocábulo “princípio” no direito. Nesse sentido, o princípio pode ser empregado igualmente como norma, como um limite objetivo e como valor entranhado no seio do ordenamento jurídico. Segundo o autor, podemos encontrar quatro usos distintos, a saber:

- a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo;
- b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos;
- c) como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas;
- d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípio” como norma; nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como critério objetivo⁴⁹².

Contudo, o autor enquadra o princípio da legalidade como um limite objetivo “que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer a segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar a observância do primado constitucional da tripartição dos poderes”⁴⁹³. Ademais, ele “compele o intérprete, como o caso dos julgadores, a procurar

⁴⁹⁰ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre a legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018. p.53.

⁴⁹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Três papéis da legalidade tributária**. In: Legalidade e tipicidade no direito tributário. RIBEIRO, Ricardo Lodi. São Paulo: Quarier Latin, 2008. p.104.

⁴⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 262.

⁴⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 293-294. No mesmo sentido: LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos:**

frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou diploma que tenha o mesmo *status*”⁴⁹⁴.

Essa institucionalização funciona como uma garantia ao cidadão no sentido de que somente será atingido na sua esfera de liberdade individual (patrimonial, pessoal etc.) por meio de instrumento criado por representantes do povo, eleitos democraticamente para a realização de tal mister. Daí sua estrita correlação com o sobreprincípio da segurança jurídica e do próprio Estado de Direito.

Humberto Ávila igualmente assevera a íntima relação entre a legalidade e a segurança jurídica, pois “a exigência de lei é, por si só, instrumento de segurança jurídica porque, ao demandar normas gerais e abstratas, dirigidas a um número de pessoas e de situações, contribui, de um lado, para afastar a surpresa decorrente tanto da inexistência de normas escritas e públicas quanto do decisionismo e das circunstâncias *ad hoc*; de outro, favorece a estabilidade do direito, porque somente graças a determinados procedimentos é que a legislação vigente pode ser modificada”⁴⁹⁵.

A legalidade também serve de base para fundamentar a instituição de procedimentos tendentes a concretizar o devido processo legal (administrativo ou judicial) e ampla defesa, garantidos no art. 5º, incisos LIII (ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente), LIV (ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal), LV (aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes) e LVI (são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos), da Constituição Federal. Para isso, é produzido um aparato instrumental (procedimentos e outras regras para criação de atos) visando ao funcionamento de um processo, que tem por resultado a geração de uma norma jurídica de caráter individual. Legalidade, nesse sentido, é instituição de garantia contra o arbítrio produzidos por

entre a legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p.66/69. “A legalidade, pelo próprio teor dos dispositivos constitucionais, pode ser reconstruída como uma norma instrumental: é por meio da lei que os direitos podem ser restringidos e as obrigações criadas, e não por qualquer outro instrumento. Isso significa dizer que a Constituição estabeleceu o como, ou seja, o instrumento por meio do qual poderiam ser criadas restrições aos direitos e garantias assegurados pelo próprio texto constitucional. (...) Essa vinculação entre legalidade, Estado de Direito e segurança jurídica já foi examinada: é a legalidade o instrumento que garante previsibilidade, confiabilidade e calculabilidade para os cidadãos no âmbito tributário, assegurando que não serão surpreendidos por consequências tributárias não previsíveis e potencialmente calculáveis”.

⁴⁹⁴ CARVALHO, Paulo de. **Segurança jurídica e modulação dos efeitos.** In: Derivação e positavação no direito tributário. Volume III. São Paulo: Noeses, 2016.p. 282.

⁴⁹⁵ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2011.p.234.

autoridades ocupantes de função de poder, sendo, portanto, uma amarra institucional para o funcionamento de qualquer estrutura estatal.

Assim, quando falamos de produção normativa e as consequências pelo descumprimento de regras e procedimentos para sua criação, é impossível não associar a questão ao primado da legalidade, pedra angular em um Estado de Direito. Obviamente, todo sistema de produção (em sentido amplo) deve ser orientado pelo primado da legalidade, onde haverá sempre a estipulação prévia de como as normas devem ser criadas (regras de produção em sentido estrito) e qual a consequência jurídica quando elas são criadas em desacordo, ou seja, produzidas ilicitamente (regra sancionatória da produção irregular).

Por conseguinte, a legalidade também é elemento estruturante da conservação dos atos irregulares no direito. É comum encontrarmos manifestações doutrinárias⁴⁹⁶ no sentido de que a conservação de um ato irregular consiste em uma mitigação da legalidade em prestígio à segurança jurídica, isto é, a questão da conservação é colocada como um “choque” entre legalidade e segurança jurídica.

Em geral, os autores partem da premissa de que a violação à legalidade ocorre sempre que a norma de produção em sentido estrito não é observada. Tal postura acaba ignorando a atuação da própria norma sancionatória, manifestação da legalidade no aspecto garantidor da cogência das regras de produção. Outros reconhecem a atuação da norma sancionatória como manifestação da legalidade, mas tratam da conservação dos atos irregulares como decorrência de uma atividade de ponderação de princípios (legalidade x segurança jurídica e outros), que certamente possui o condão de enfraquecer o princípio da legalidade.

Pensamos, todavia, que a estruturação da conservação dos atos irregulares não parte de uma colisão entre legalidade e segurança jurídica. Ao contrário, o sobreprincípio da segurança jurídica (igualmente concretizado pela legalidade) permite a criação das normas de conservação pelo próprio direito, garantindo uma padronização até mesmo da atuação das normas sancionatórias e hipóteses de conservação do ato irregular.

Na mesma linha, ao tratar da conservação do ato administrativo, Giovanni Bigolin destaca que tanto a “preservação dos efeitos dos atos administrativos viciados como a

⁴⁹⁶ Essas manifestações no direito administrativo foram catalogadas por Giovanni Bigolin: Cf. BIGOLIN, Giovanni. **Segurança jurídica: a estabilização do ato administrativo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2007. pp.87-88.

desconstituição destes, por intermédio da invalidação (a bem da legalidade), têm por fim a preservação da segurança jurídica”, não havendo, portanto, uma relação de antinomia entre legalidade e segurança jurídica. Nas palavras do autor, “permitir indefinidamente a possibilidade de declarar a invalidade dos atos defeituosos supõe privar os seus destinatários da confiança na certeza das situações declaradas pela administração, a qual, na condição de poder público, a princípio, somente pode atuar legalmente”. Entretanto, a necessidade de criação de regras de conservação deve ser equilibrada com as regras sancionatórias, sob pena de enfraquecer o sistema de produção normativa⁴⁹⁷.

“Há, portanto, um aparente paradoxo entre o princípio da segurança jurídica e o da legalidade. Na tentativa de compatibilizar os princípios envolvidos, simplificando-se o conflito relatado a fim de permitir o exercício da segurança jurídica e da legalidade, o legislador invoca o *limite temporal*”⁴⁹⁸.

Com isso, a legalidade, no campo da produção do direito (regras de produção em sentido amplo), não “vive em estado de tensão” com a segurança jurídica, mas compõe juntamente com ela os princípios estruturantes da produção no direito, inclusive para a instituição de mecanismos (técnicas) de conservação da produção irregular.

5.3. Exemplos de técnicas de conservação

5.3.1. Técnicas de conservação no direito privado

Como vimos, não só os atos anuláveis são passíveis de produzir efeitos. A doutrina, ainda que de forma excepcional, admite que o ato nulo produza efeitos jurídicos, o que, em tese, pode possibilitar a sua conservação nos termos das regras do direito positivo. Assim, é possível que o ordenamento crie técnicas de conservação dos atos irregulares classificados como nulos ou anuláveis⁴⁹⁹.

⁴⁹⁷ BIGOLIN, Giovanni. **Segurança jurídica: a estabilização do ato administrativo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2007. pp.91-92.

⁴⁹⁸ BIGOLIN, Giovanni. **Segurança jurídica: a estabilização do ato administrativo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2007. p.25.

⁴⁹⁹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.230. “A atribuição pelo ordenamento jurídico de eficácia jurídica ao ato jurídico nulo, como se pode concluir, constitui sempre uma exceção à regra geral de ineficácia, que se justifica porque visa a atender situações que envolvem interesses de proteção da família, da ordem pública e da boa-fé. É questão que se põe no campo da Política Jurislativa, portanto na dimensão axiológica, política, do direito”.

Costuma-se relacionar as formas de conservação de atos irregulares à extinção da invalidade (em especial, a anulabilidade). As formas de extinção da invalidade normalmente elencadas são a convalidação e a sanação. A convalidação ocorre em virtude da “extinção do defeito invalidante dos atos jurídicos por consequência do ato-fato jurídico da prescrição e decadência, isto é, o aperfeiçoamento do ato jurídico nulo ou anulável”⁵⁰⁰.

No Direito Processual Civil, a preclusão pode se apresentar tanto como uma regra sancionatória pelo descumprimento do requisito temporal para a produção do ato (tema que será abordado detalhadamente na segunda parte do trabalho) quanto como uma regra que permite a conservação do ato irregular quando, por exemplo, a aplicação de uma determinada sanção de invalidade dependa de alegação dos interessados e esta não ocorre no prazo fixado pela legislação de regência. A coisa julgada também poderá conservar um ato produzido irregularmente, impedindo a aplicação da norma sancionatória.

Com isso, o ato irregular perderia sua “qualidade negativa” devido a elemento novo gerado pelo decurso do tempo, permitindo que o ato até então viciado conserve todas as qualidades de um ato produzido regularmente (ato válido). Daí a categorização da convalidação como elemento extintivo da invalidade.

A técnica jurídica impõe a conservação do ato viciado e todos os seus efeitos, impedindo a incidência da norma sancionatória aplicável. Nesse sentido, o fator “tempo” atua, por meio das regras atinentes à prescrição e decadência, como elemento de calibração apto a impedir a desconstituição (típica das regras sancionatórias). Trata-se, assim, de técnica estruturada no sobreprincípio da segurança jurídica.

Preferimos enquadrar a conservação como uma técnica de neutralização da norma sancionatória, que terá como consequência a imunização do ato viciado no sistema jurídico. O ato irregular por força da dita neutralização terá a sua “vida jurídica” conservada, produzindo todos os efeitos a que ele é destinado.

A outra técnica de extinção da irregularidade tratada na doutrina privatista é a sanação. Ela “ocorre como resultado de ato de vontade relevante (= negócio jurídico) praticado com o fim de remover o defeito invalidante, o que depende, portanto, de que haja

⁵⁰⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.234.

manifestação expressa ou tácita do elemento volitivo. Na sanção, há a consciência e a vontade de considerar o ato como válido, sabendo-se de sua invalidade”⁵⁰¹.

A técnica da conversão também é expediente tendente à manutenção do ato irregular no sistema. Pode ser conceituada como “expediente técnico de aproveitar-se como outro negócio jurídico válido aquele inválido, nulo para o fim a que foi realizado. Na conversão, a invalidade do ato continua a existir. O negócio em que se converte é que é válido”⁵⁰².

Pontes de Miranda adverte que a conversão “não se confunde com a *sanatoria* (ou sanção), porque essa é oriunda de fato posterior à juridicização do negócio: o negócio jurídico, que era eivado de vícios, como o elemento novo, que enche a sua deficiência, sana, sara, cura-se”, sendo típica técnica de imunização do ato irregular. “Na conversão, escolhe-se a lei que salva, porque há no sistema jurídico regra jurídica que o ordena”⁵⁰³.

As duas últimas técnicas evidenciam a preocupação do sistema em manter os efeitos do negócio jurídico, permitindo que os interessados promovam atos tendentes a preservar os seus efeitos e, conseqüentemente, eliminar a incidência da norma sancionatória destinada a eliminar os efeitos jurídicos da produção irregular.

5.3.2. Técnicas de conservação no Direito Administrativo

A Lei nº 9.784/1999, que dispõe sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, permite (poder-dever) a convalidação dos atos quando a produção irregular contiver vícios sanáveis e não causar lesão ao interesse público nem prejuízos a terceiros⁵⁰⁴.

⁵⁰¹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. pp.234-235.

⁵⁰² MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. pp.257-264. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.67. “Tem-se de construir a conversão como a) a operação que faz o negócio jurídico válido, o negócio jurídico que não seria se consistisse naquele negócio jurídico que se pensou; e não b) como a operação de tornar válido, ou eficaz, por troca de categoria, o negócio jurídico que não o era”.

⁵⁰³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p.68.

⁵⁰⁴ Lei nº 9.784/1999. Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

O questionamento que surge dessa noção é se a figura da convalidação no Direito Administrativo se traduz como uma providência sancionatória diferente, que predica, ao invés de desconstituir, o dever de reparação do ato jurídico viciado ou uma espécie de norma neutralizadora da sanção teoricamente aplicável à produção irregular. Para tentar responder, analisaremos os conceitos e o funcionamento da convalidação no Direito Administrativo.

Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua a convalidação como o “suprimento da invalidade de um ato com efeitos retroativos. Esse suprimento pode derivar de um ato da administração ou de um ato do particular afetado pelo provimento viciado”. Segundo o autor, não “se deve confundir a convalidação com a conversão de atos nulos. Pela conversão, quando possível, o poder público trespassa, também com efeitos retroativos, um ato de uma categoria na qual seria inválido para outra categoria na qual seria válido”. A diferença ocorreria justamente porque, diferentemente da convalidação, “em que o ato inválido tem salvaguardados os mesmos efeitos, a conversão do ato produz, retroativamente, efeitos próprios de outro ato: aquele que seria possível”⁵⁰⁵.

Note-se que, na doutrina administrativista, há um certo consenso em tratar a técnica da convalidação como uma forma de manutenção dos efeitos produzidos pelo ato viciado a partir da edição de um novo ato jurídico. Ou seja, uma coisa é o novo ato, produzido conforme as regras previstas no sistema, e a outra é a atuação neutralizante do ato em relação ao que foi construído juridicamente pelo ato viciado.

Daí a razão por que a convalidação atua, em especial, como uma técnica de conservação que “visa evitar a desconstituição dos atos ou relações jurídicas que podem ser albergadas pelo sistema normativo se sanados os vícios que os maculam, já que a reação da ordem normativa com relação a essa espécie de atos não é de repúdio absoluto”⁵⁰⁶.

Um ponto sensível é a definição da função do novo ato (convalidador). Marina Vieira de Figueiredo defende que a introdução do novo ato implica a retirada do ato irregular do sistema jurídico e assunção dos efeitos produzidos pelo ato viciado. Segundo a autora, “o ato convalidante não é outra coisa senão uma metalinguagem, relativamente ao ato ser

⁵⁰⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26^a ed. São Paulo: Malheiros, 2009. pp.482-483

⁵⁰⁶ ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 2^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 59.

convalidado, e que, nessa condição, o substitui, produzindo os efeitos que este último deveria ter produzido”⁵⁰⁷.

Nesse sentido, a doutrina trata a convalidação como uma espécie diferente da conservação dos atos irregulares. Essa categorização, contudo, é ligada à gravidade do defeito do ato irregular, associando-se ao que a doutrina administrativista denomina irregularidade⁵⁰⁸.

Tal entendimento acaba conduzindo à conclusão de que os atos irregulares, assim entendido como produção normativa dotada de baixa irregularidade ou defeito irrelevante, não se amolda a nenhuma regra sancionatória da produção irregular prevista no sistema.

Na nossa visão, há um equívoco lógico na conclusão, pois, se o ato viciado não se amolda a uma regra sancionatória ou regras de conservação, como é possível considerá-lo irregular? Ora, se o ato não foi tutelado por regras sancionatórias ou regras tendentes a promover sua conservação é porque ele está no campo da licitude, e o aparente vício de baixa gravidade não foi tomado como relevante pelo sistema jurídico? Na verdade, o que ocorre é a atuação de alguma regra de conservação que impõe a manutenção do ato defeituoso no sistema.

Por esse motivo, enxergamos na convalidação uma técnica de conservação do ato administrativo irregular, e não uma técnica sancionatória. Ela atende ao interesse público (segurança jurídica + legalidade), uma vez que imuniza os efeitos produzidos pelo ato irregular das reações produzidas pela incidência das normas sancionatórias, no caso, as que determinariam a desconstituição dos efeitos produzidos pelo ato irregular.

Desta feita, a estrutura da norma convalidadora teria, no seu antecedente, a produção do ato de modo irregular e, no seu conseqüente, a “ordem” para manutenção do ato jurídico no sistema. Nesse sentido, “tal como no ato de invalidação, o ato de convalidação tem o efeito jurídico de declarar a invalidade. Todavia, tem um efeito jurídico de natureza constitutiva positiva, pois prescreve a manutenção da imperatividade e da eficácia do ato convalidado”⁵⁰⁹.

⁵⁰⁷FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014. p.251.

⁵⁰⁸ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014. pp.254-258.

⁵⁰⁹ FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Estrutura e motivação do ato administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 141.

Outra técnica de conservação presente no Direito Administrativo reside na preservação do ato irregular em virtude do decurso do tempo, isto é, por meio da incidência das regras atinentes à prescrição ou decadência do direito à aplicação da norma sancionatória.

Apenas para ilustrar, a Lei nº 9.784/1999⁵¹⁰ elenca o prazo decadencial de 5 anos para anulação dos atos administrativos cujos efeitos são favoráveis ao particular, ressalvados os casos de comprovada má-fé. O dispositivo vem sendo aplicado pelos tribunais superiores para impedir a aplicação da sanção de nulidade após o decurso do tempo⁵¹¹.

5.5. Modelo sintático das regras de conservação

Como visto, o funcionamento das regras destinadas à conservação de atos irregulares possui respaldo em diversos princípios estruturantes do ordenamento jurídico. Estes, por sua vez, justificam a criação de mecanismos que calibram a produção normativa garantidora de uma maior fluidez do ordenamento jurídico, sem afastar a importância da regra de produção em sentido estrito e suas respectivas regras sancionatórias.

A questão, porém, consiste em saber qual a disposição sintática dessas normas (calibração), ou seja, se é possível identificar nas diversas técnicas de conservação espalhadas no ordenamento um padrão de atuação que permita auxiliar o estudo da

⁵¹⁰ Lei nº 9.784/1999. Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

⁵¹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Mandado de Segurança nº 26353**. Relator: Ministro Marco Aurélio., Tribunal Pleno, julgado em 6/9/2007. Ementa: CONTROLE EXTERNO - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - MOVIMENTAÇÃO FUNCIONAL - FATOR TEMPO - CONTRADITÓRIO. O ato de glosa do Tribunal de Contas da União na atividade de controle externo, alcançando situação constituída - ocupação de cargo por movimentação vertical (ascensão) -, fica sujeito ao prazo decadencial de cinco anos previsto no artigo 54 da Lei nº 9.784/99 e ao princípio constitucional do contraditório, presentes a segurança jurídica e o devido processo legal. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **AgRg no REsp 1.233.820/RS**. Rel. Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. Julgado em 7/7/2011. Ementa: ADMINISTRATIVO. ATO DE APOSENTADORIA. REVISÃO. PRAZO. INÍCIO. ATO DE CONCESSÃO. ART. 54 DA LEI N. 9.784/99. DECADÊNCIA CONFIGURADA. (...) 2. Aplica-se o prazo decadencial de cinco anos, previsto no art. 54 da Lei n. 9.784/99, aos processos de contas que tenham por objeto o exame da legalidade dos atos concessivos de aposentadorias, ressalvadas as hipóteses em que comprovada a má-fé do destinatário do ato administrativo. 3. Transcorridos mais de cinco anos da entrada em vigor da Lei n. 9784/99 e o ato de revisão pelo TCU, caracterizada está a decadência.

conservação no direito positivo brasileiro ou, pelo menos, em algum microssistema específico como o Direito Tributário.

5.5.1. Atuação direta de princípios

É possível encontrar manifestações doutrinárias que associam diretamente a conservação de atos irregulares à atuação de princípios jurídicos gerais ou princípios jurídicos específicos para determinado subsistema. Esse debate é comum no direito processual, onde a conservação possui grande aceitação.

Em sua teoria da nulidade no processo penal, Rosmar Rodrigues Alencar reconhece a existência de uma norma jurídica que, ao incidir, evita a aplicação da norma sancionatória aplicável. Essa norma possui a disposição sintática de um princípio calibrador do sistema. “Os princípios visam, como regra, à evitação de consequência jurídica invalidadora, que poderia ser aplicada como efeito de vício não ofensivo a direito constitucional da parte”⁵¹².

A convalidação, no sentido exposto, é explicada como hipótese de cabimento “para a incidência de uma terceira norma jurídica, caracterizada como princípio, de forma a evitar o efeito desconstitutivo da norma jurídica consequente”⁵¹³.

O autor divide os princípios em duas categorias: a) de base empírica direta; b) de base empírica indireta. Os princípios de base empírica direta são aqueles construídos a partir de enunciados específicos da legislação processual penal. São exemplos de princípios de base direta: o prejuízo, instrumentalidade das formas⁵¹⁴, conservação dos atos processuais

⁵¹² ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. P.154.

⁵¹³ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. p.149.

⁵¹⁴ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. pp.156-157. “Outrossim, o princípio da instrumentalidade das formas decorre de mais de uma base empírica direta enunciativa. A primeira é a do art. 566 do Código, que disciplina ‘não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa’. A segunda é assentada no art. 572, inciso I, II, e III, que, respectivamente, também autoriza a construção: (1) do princípio da oportunidade ou da preclusão temporal (ao dizer que serão convalidadas as nulidades que não forem arguidas, em tempo oportuno, nas hipóteses indicadas em lei); (2) do princípio da finalidade (serão convalidadas as nulidades ali apontadas que, praticadas de outra forma, não impeçam o alcance da finalidade do ato processual defeituoso); e (3) referidas naquele dispositivo, quando a parte afetada tiver aceito seus efeitos. A terceira está averbada no art. 568 do mesmo diploma legal, ao ditar que ‘a nulidade por ilegitimidade do representante da parte poderá ser a todo tempo sanada, mediante ratificação dos atos processuais’ (princípio da convalidação)”.

penais etc. Os princípios de base empírica indireta são aqueles construídos “a partir de fragmentos e noções tomadas de vários enunciados, sejam estes aproveitados por inteiro ou parcialmente, porém sempre em conjunto”, como, por exemplo, o princípio da eficácia do ato processual penal viciado, entre outros⁵¹⁵.

Uma explicação para alocação da calibração como princípio reside no fato de a estrutura normativa não possuir atuação autônoma, mas sim entrar no “cálculo normativo” da regra sancionatória, em especial da segunda regra nos moldes propostos pelo autor (vide item 4)⁵¹⁶.

A ideia de atuação direta dos princípios na conservação dos atos irregulares também é encontrada na doutrina processual civil. Tereza Arruda Alvim defende que o sistema de invalidades é regido não apenas por regras do direito positivo, mas “por uma série de princípios que nele se manifestam de forma ora clara, ora sutil, em alguns dispositivos específicos”. Esses princípios agrupam-se com as seguintes características: “a) em primeiro lugar, alguns deles nada mais são do que diversas formas de dizer exatamente o mesmo, sob uma ótica sutilmente diversa; b) em segundo lugar, o fato de que, às vezes, por meio de alguns princípios se prega quase exatamente o contrário do que se propugna por meio de outros princípios: nesses casos, um serve de limite para o outro”⁵¹⁷.

A autora elenca alguns princípios fundantes do sistema de validade do processo civil. Entre eles: (i) princípio do prejuízo (não há nulidade sem prejuízo); (ii) sanabilidade das nulidades quando a regra de produção é instituída no interesse das partes; (iii) dever de “obter-se o máximo de rendimento com o mínimo de atividade jurisdicional” (economia processual); (iv) princípio do aproveitamento dos atos processuais; (v) celeridade como fundamento para conservação dos atos processuais; e (vi) eficácia do ato viciado⁵¹⁸.

⁵¹⁵ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. pp.159-160.

⁵¹⁶ ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016. pp.207-208. “Para aplicar o direito aos casos de nulidade em sentido amplo, a abstração do direito processual e ou material envolvido, autoriza um cálculo normativo, descrito na seguinte representação lógica: $N2 = D(\text{rec}) + P(\text{var}) \rightarrow \text{ISC} + M$. Onde: N2: norma jurídica de invalidação, de saneamento ou de convalidação (podendo agregar implicação de outros efeitos específicos, de acordo com a pragmática casuística). D(rec): descrição do reconhecimento da espécie de nulidade autorizadora da incidência de norma-sanção (N2); P(var): aspecto pragmático que pode determinar variação da sanção normal (regra de calibração ou técnica de controle de constitucionalidade); ISC: decretação de sanção (invalidação, saneamento ou convalidação); M: delimitação da modulação de efeitos, com a indicação de extensão, ou ordem de desentranhamento ou de inutilização de prova.

⁵¹⁷ WAMBIER, Teresa Arruda. **Nulidades do processo e da sentença**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. pp.138/139.

⁵¹⁸ WAMBIER, Teresa Arruda. **Nulidades do processo e da sentença**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. pp.139-150.

Em que pese à engenhosa construção apresentada alhures, entendemos que o modelo teórico tendente a atribuir diretamente aos princípios a função calibradora não contribui para o estudo e aperfeiçoamento das diversas técnicas de conservação existentes no sistema do direito positivo. Parece-nos que o modelo teórico tendente a relacionar os “princípios” de conservação não é suficiente para se chegar a um modelo sintático de como o sistema trabalha com a conservação da produção irregular.

Preferimos entender a atuação da conservação no sistema a partir do reconhecimento de princípios estruturantes (apontados em item anterior), que são concretizados por meio de técnicas de conservação dispostas em regras (com maior ou menor grau de generalidade) em cada microsistema (Direito Processual Penal, Direito Processual Civil, Direito Civil e Direito Tributário).

Mesmo porque, a depender da base normativa de cada microsistema, haverá uma maior ou menor tolerância à conservação dos atos, o que vai invariavelmente influir na técnica de conservação da produção irregular. A alteração de base normativa é fator impeditivo de criação de técnicas gerais sem o reconhecimento das particularidades do subsistema.

Por isso, como será trabalhado na segunda parte da tese, não é adequado estabelecer-se uma noção universalizante (traduzida nas técnicas legislativas) de prejuízo e ordem pública, porquanto até mesmo a calibração dos efeitos da preclusão varia de acordo com a base normativa.

Assim, a “chave” para o desenvolvimento de uma metodologia de trabalho para estudar o modelo de produção normativa, em especial o da conservação dos atos irregulares, é se estabelecer um retrato lógico-semântico do funcionamento dessas regras, que parte da estruturação principiológica e é concretizado por regras específicas (tidas por técnicas de conservação).

Somente após o ajustamento de uma metodologia é que podemos avançar para estudar as técnicas de conservação existentes no Direito Tributário, propor ajustes nas técnicas existentes e até mesmo modelos alternativos de conservação (alteração legislativa).

5.5.2. Regra de pré-exclusão da juridicidade

A regra da conservação do ato jurídico irregular pode ser explicada, no campo de estudo da *teoria do direito*, de Pontes de Miranda, como uma espécie normativa que, ao incidir, impede a incidência de outra norma, ou seja, exerce uma consequência diferente da juridicização do fato. Para contextualizar a afirmação, devemos, ainda que perfunctoriamente, explicar os “tipos de incidência” presentes na teoria do professor alagoano.

Do modelo teórico acima, podemos depreender algumas consequências da incidência. A primeira consiste na sua consequência geral, que é permitir o ingresso de determinado fato no mundo jurídico. Diz-se, com isso, que a incidência possui o condão de juridicizar o fato, ou seja, “o suporte fáctico juridiciza-se (= faz fato jurídico)”⁵¹⁹. No mesmo sentido, Alfredo Augusto Becker denomina a espécie de regra causadora desse tipo de incidência *regra juridicizante*, com a seguinte característica: “quando a incidência da regra jurídica tem como consequência a juridicização da hipótese de incidência realizada, transfigurando-a em um fato jurídico. Nos casos em que a hipótese já era um fato jurídico, a incidência da regra jurídica ou desencadeia uma irradiação de outra relação jurídica, ou aumenta o conteúdo jurídico”⁵²⁰ da relação já existente.

De modo diverso, a regra jurídica poderá incidir para retirar o fato jurídico do mundo do direito. Nesse sentido, a regra possui o condão de “desjuridicizar” o fato. “Se ela, diante do fato jurídico, enuncia que o fato jurídico vai deixar de ser jurídico, isto é, vai sair, ou desaparecer do mundo jurídico, *desjuridiciza-o*”⁵²¹.

Há quem defenda uma subdivisão das regras desjuridicizante de acordo com o grau de desconstituição (parcial ou total). A *regra desjuridicizante total* possui como objeto a desconstituição do ato jurídico, promovendo a retirada de toda a carga jurídica da sua existência. Diversamente, a regra *desjuridicizante parcial* atinge apenas parte do conteúdo jurídico da relação jurídica⁵²².

⁵¹⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo I. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970. p. 28.

⁵²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p.324.

⁵²¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo I. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970. p. 28.

⁵²² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p.324.

Marcos Bernardes de Mello prefere trabalhar com a noção de *desjuridicização*, *invalidação* e *deseficacização*. A primeira assume sentido semelhante ao da desjuridicização total. As invalidantes, por sua vez, não eliminam a existência do fato jurídico, atingindo apenas a validade. Finalmente, é possível encontrar “normas jurídicas cuja incidência tem o efeito de desfazer a eficácia que outro fato jurídico já produziu no mundo jurídico, sem, contudo, alcançá-lo na sua existência ou validade⁵²³”.

Parece-nos que a referência do autor busca apenas aquelas normas de produção em sentido estrito, não alcançando as sancionatórias ou, ao menos, a parte delas que contenha comandos desconstitutivos do próprio ato ou a eliminação dos seus efeitos.

Além das formulações acima, também encontramos a noção de regras cuja incidência têm eficácia *pré-juridicizante*, *não-juridicizante*⁵²⁴ ou de *pré-exclusão de juridicidade*. Pontes de Miranda destaca que essas normas possuem o objeto de regular a “composição dos suportes fáticos como causadores da existência dos fatos jurídicos, e de ordinário para dizerem que os suportes fáticos não bastam: são, portanto, regras sobre a não existência dos fatos jurídicos; incidem sobre o que está composto, para repeli-lo” do mundo do direito⁵²⁵.

Sob a designação de norma pré-excludente de juridicidade, Marcos Bernardes de Mello acrescenta as suas finalidades de impedir: “(a) que o suporte fático, que seria normalmente juridicizado em certo sentido, assim o seja, ou (b) que certo fato venha a e tornar jurídico”. Acrescenta ainda a função multiladora da regra de pré-exclusão, fazendo analogia com a isenção de tributos e de penas. “Nessas hipóteses, a exclusão da eficácia

⁵²³ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. pp. 92-93. “(...) há normas jurídicas de cuja incidência resulta tornar o negócio jurídico passível de ser desjuridicizado, sendo excluído do mundo jurídico, trazido de volta ao mundo fático. Essas normas, em vez de juridicizar, criando o fato jurídico, apenas possibilitam a eliminação da juridicidade atribuída por outra norma a certo fato”.

⁵²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p.325. O autor, apesar de partir do modelo ponteano, utiliza a seguinte designação: “Regra não-juridicizante: Quando a incidência da regra jurídica não juridiciza a hipótese de incidência. Se a hipótese de incidência já é fato jurídico, a incidência não o desconstitui (não o desjuridiciza) nem lhe acrescenta ou reduz os efeitos jurídicos. Essa incidência tem como única consequência deixar bem claro que o acontecimento daquele fato ou fatos nada acrescentou ou diminuiu o que já existia no mundo jurídico. Se o fato não era jurídico, ela incide justamente para vedar a sua entrada no mundo jurídico. Se já era fato jurídico, ela incide para permanecer inalterada a sua juridicidade ou seus efeitos jurídicos”.

⁵²⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo I. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970. p. 75.

como que desfalca a norma jurídica de seu preceito [consequente], restando apenas o suporte fático. A norma se torna incompleta e, desse modo, impossibilitada de incidir”⁵²⁶.

No contexto teórico acima, a norma de conservação se apresenta como uma regra pré-excludente da aplicação da norma sancionatória, que incidiria em virtude do descumprimento da norma de produção em sentido estrito. A “pré-exclusão” atuaria na mutilação do consequente da norma sancionatória, impedindo a imputação da sanção destinada a atingir o próprio ato viciado, seus efeitos ou parte deles.

A formulação teórica apresentada, em que pese ao refinamento teórico, não será aplicada ao presente trabalho, pois está alicerçada na concepção de incidência automática (infalível), premissa não utilizada para o desenvolvimento da nossa pesquisa e já explicada no capítulo anterior.

Aliás, até mesmo para os adeptos, a ideia de *pré-exclusão* não ficou imune a críticas. Marcelo Neves defende a carência de “rigor científico a distinção entre normas jurídicas juridicizantes, desjuridicizantes e pré-juridicizantes (ou pré-excludentes de juridicidade)”, pois em todas as situações a incidência terão o condão de juridicizar um determinado suporte fático. Se há alguma distinção, elas decorrem dos efeitos do fato jurídico juridicizado⁵²⁷.

Entendemos, adicionalmente, não ser possível, dentro do nosso espectro metodológico, explicar a existência de regras jurídicas com “velocidades de incidência” distintas. Na hipótese em debate, a ideia de *pré-exclusão* acaba conduzindo à formulação de uma metáfora temporal, na qual a regra de conservação teria uma velocidade superior (incidiria primeiro) à da regra sancionatória, de modo que, sempre que aplicável, inexoravelmente impediria a sua incidência.

A crítica apresentada não é original. Foi concebida por Paulo de Barros Carvalho ao criticar o modelo teórico da isenção tributária apresentado por Alfredo Augusto Becker,

⁵²⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. pp. 90-91.

⁵²⁷ NEVES, Marcelo. **A incidência da norma jurídica e o fato jurídico**. Revista de Informação Legislativa. n. 84. Outubro/Dezembro de 1984. pp. 272-273. “Na realidade, portanto, é completamente falso contraporem-se as normas jurídicas cuja incidência provoca a juridicização do suporte fático àquelas cuja incidência provoca a desjuridicização de um fato jurídico ou a pré-exclusão de juridicidade de um suporte fático. A incidência da norma jurídica terá sempre o efeito imediato de juridicizar um suporte fático qualquer. O fato jurídico daí resultante é que poderá ser desjuridicizante de outros fatos jurídicos ou pré-excludentes da juridicização de outros suportes fáticos, como também apenas invalidante ou deseficacizante de outros fatos jurídicos. Nenhuma dessas consequências realizar-se-á sem a intermediação de um fato jurídico”.

para quem a incidência seria uma regra não-juridicizante⁵²⁸. Segundo ele, a teoria desenvolvida pelo professor gaúcho “outorga maior celeridade ao processo de percussão do preceito isencional, que deixa para trás a norma do tributo, na caça ao acontecimento do mundo físico exterior”⁵²⁹.

5.5.3. Estrutura lógico-semântica da regra de conservação: a regra de neutralização

Ao longo do tempo, adotamos a proposta metodológica concernente a analisar as relações sintáticas entre normas produzidas e normas de produção, a partir da estrutura da norma de produção em sentido estrito e sua respectiva norma sancionatória. O modelo parecia oferecer uma resposta satisfatória para construção de uma análise da produção normativa no âmbito do Direito Tributário.

Os fundamentos propostos por Tácio Lacerda Gama, incorporados ao presente trabalho, sem dúvida conduzem a um caminho positivo. Contudo, o uso da metodologia (combinação da regra de produção com a sua respectiva regra sancionatória) para a resolução de algumas questões acabou revelando a existência de outro padrão sintático na formulação de regras de produção denominado *normas de conservação*.

Por vezes, o funcionamento dinâmico do sistema jurídico revela casos em que a produção normativa ocorre em desconformidade com a regra de produção em sentido estrito, mas a incidência da norma sancionatória pode ser igualmente danosa ou pouco efetiva em face dos efeitos produzidos pelo ato defeituoso. Não é incomum a atuação de regras que impedem a aplicação da norma sancionatória, seja por decurso de determinado lapso temporal, necessidade de concretização da segurança jurídica no seu âmbito funcional de certeza, confiança e estabilidade sistêmica ou até mesmo por outra fórmula legislativamente prevista.

⁵²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. pp.325/327 “A regra não-juridicizante, em última análise, consiste na formulação negativa de uma regra juridicizante implícita. Por exemplo: não-juridicizante são todas as regras jurídicas que prescrevem isenções, como logo adiante se demonstrará. (...) regra jurídica de isenção, cujo efeito jurídico é negar a existência da relação jurídica tributária. A regra jurídica da isenção incide para que a tributação não possa incidir. A regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra de tributação”.

⁵²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. pp. 565-566.

A atuação desse tipo normativo seria uma regra de calibração com o escopo de garantir que o remédio jurídico previsto no sistema (norma sancionatória) não possua a função reversa, prejudicando a estabilidade do direito e relações jurídicas decorrentes. No entanto, isso não significa que o ato defeituoso foi considerado perfeito, mas apenas imunizado dentro do sistema, motivo pelo qual continuará a produzir seus efeitos. Daí a ideia de denominar tal estrutura de norma neutralizante ou de preservação, pois sua atuação neutraliza a reação do sistema (norma sancionatória) contra a norma defeituosa.

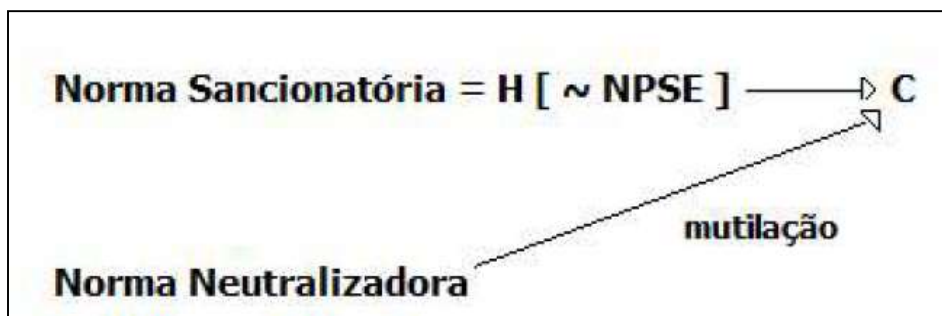
Entendemos que, no seu aspecto estrutural, a atuação da norma neutralizante ou de preservação ocorre de modo semelhante às regras de isenção. Paulo de Barros Carvalho explica que:

As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe a sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta⁵³⁰.

Da mesma forma, a norma de conservação atua na *norma sancionatória* de *descumprimento da regra de produção em sentido estrito*, mutilando o seu consequente e, por conseguinte, impedindo a imputação da reação prevista pelo sistema de direito positivo e preservando os efeitos da norma produzida irregularmente. A atuação da norma neutralizante pode ser representada da seguinte maneira⁵³¹:

⁵³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: 2009. p. 593.

⁵³¹ FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014. pp. 260-263. “Como se percebe, as normas que prescrevem essas causas excludentes de ilicitude e culpabilidade têm como objetivo realizar uma modificação nas normas penais, reduzindo, assim, o seu âmbito de aplicação. Assemelham-se, assim, às normas que prescrevem isenções em matéria tributária. As isenções – como comandos destinados a diminuir o campo de abrangência da regra-matriz de incidência de um tributo, mutilando um dos seus critérios parcialmente – nada mais são do que uma significação isolada que concorre, juntamente com as demais significações que compõem a RMIT, para a conformação da norma jurídica que, ao final, será aplicada”.



Note-se que, diferentemente do caso da isenção (norma de conduta + norma de estrutura), o intérprete competente estará diante de duas normas de estrutura, onde a norma de conservação terá função mutiladora do consequente da norma sancionatória. Registre-se que a acepção de norma utilizada para a “regra de conservação” é no sentido amplo, pois sua atuação se dá em conjunto com a regra sancionatória, o que inviabiliza (aprioristicamente) a composição de um sentido completo passível de qualificação como uma norma em sentido estrito.

Nesse sentido, a regra de conservação concorre com a própria norma sancionatória (com o sentido completo), impedindo a sua configuração ou gerando uma neutralização (mutilação) do seu consequente normativo. Por isso, no procedimento de verificação da regularidade da produção normativa, é inegável o relacionamento das três categorias de produção elencadas no presente capítulo.

Para oferecer a resposta esperada pelo sistema normativo, a autoridade competente deve examinar o texto normativo, de modo a compor a norma de produção em sentido estrito, norma sancionatória ou não (verificar a existência de norma de conservação, compondo-a com a regra sancionatória).

A título de esclarecimento, iremos expor um exemplo de atuação de uma regra neutralizante. Trata-se da atuação da “regra do prejuízo” no sistema de invalidades previsto no Código de Processo Civil. O tema foi tratado com maior profundidade no texto “O prejuízo e sua posição sintática em relação às normas invalidadoras do ato processual”⁵³²,

⁵³² SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. **O prejuízo e sua posição sintática em relação às normas invalidadoras do ato processual**. In: Diálogos de teoria do direito e processo. Antônio Carlos de Souza Júnior, Clayton Maranhão, Fredie Didier Jr., Antônio Carvalho Filho e Roberto Campos Gouveia Filho (coordenadores). Salvador: Editora JusPodivm, 2018. pp. 102-106.

motivo por que iremos transportar algumas conclusões sobre a atuação da norma neutralizante. Vejamos:

De maneira semelhante ao que já havia ocorrido nos artigos 243 a 250 do CPC-1973, o novo Código de Processo Civil dedicou um título específico para tratar dos vícios dos atos processuais, prescrevendo regras gerais para reconhecimento e aplicação das chamadas “nulidades processuais”.

No título III, denominado “Das Nulidades” (artigos 276 a 283), não há a prescrição dos elementos de produção (regras de produção do ato em sentido estrito), mas sim comandos destinados a sistematizar a aplicação das normas sancionatórias por descumprimento parcial ou total. Aqui, o conseqüente da norma sancionatória é denominado “nulidade”, que deve ser decretada pelo juiz (autoridade competente).

No entanto, além dos elementos para sistematização das normas sancionatórias de descumprimento da norma de competência para edição do ato processual (norma de estrutura), o mencionado título também disciplina regras que impedem a aplicação da norma sancionatória de estrutura, como, por exemplo, o art. 277, que possibilita a convalidação do ato viciado quando ele atingir a mesma finalidade pretendida pela regra de produção, a preclusão para aplicação da sanção disposta no art. 278 etc.

Nos mencionados dispositivos, podemos encontrar a base normativa para o chamado “princípio” do prejuízo, que permite o aproveitamento dos atos processuais defeituosos quando não causarem prejuízo à parte contrária ou ao desenvolvimento regular do processo (interesse geral).

Entendemos que o prejuízo não compõe a hipótese da regra sancionatória, mas sim uma regra autônoma que impede a aplicação da regra sancionatória de estrutura. No caso do sistema de Direito Processual Civil, a regra do prejuízo atua neutralizando a norma sancionatória de estrutura, impedindo a sua incidência e, por conseguinte, sustentando a permanência do ato processual defeituoso no sistema jurídico.

Trata-se, então, de típica regra de conservação, que, ao ser conjugada com a regra sancionatória, mutila o seu conseqüente preservando o ato irregular no sistema jurídico. A técnica (regra) de conservação, bastante utilizada no âmbito do Direito Processual Civil, poderá ganhar outros contornos quando inserida em outro contexto normativo, como, por exemplo, no Direito Tributário, especialmente no processo administrativo tributário, tema que será analisado detidamente em capítulo específico.

5.6. Síntese conclusiva

De todo exposto, é chegado o momento de sumarizar os principais aspectos da nossa ferramenta metodológica, que será utilizada para o estudo da produção jurídica no Direito Tributário e poderá servir de base para formatação de uma teoria da conservação da produção irregular no direito.

Com explicitado, partimos da tese proposta por Tácio Lacerda Gama. Entretanto, não utilizaremos o vocábulo “competência tributária” para designar o conjunto de normas de produção do direito. Não trabalharemos, igualmente, como a ideia do autor no sentido de que a norma de competência, em sua configuração completa, é composta por uma norma primária (equivalente à norma de produção em sentido estrito) e uma norma sancionatória (conforme o modelo kelseniano). Elas prescreveriam uma sanção a ser efetivada pelo Poder Judiciário, ou seja, a norma completa albergaria todas as hipóteses de tratamento da produção.

Pensamos que, antes de chegar à norma secundária, o sistema jurídico, além de prescrever as consequências decorrentes da produção irregular, calibra seu funcionamento por meio da criação de regras de conservação da produção irregular. Desta feita, o modelo fica mais bem ajustado quando trabalhamos com a tríade (norma de produção em sentido estrito, norma sancionatória pelo descumprimento da regra de produção em sentido estrito e norma de conservação do ato irregular) antes de chegar à formulação da norma secundária.

Em outros termos, o modelo de produção normativa deve ser composto por três espécies de norma de produção de caráter primário. A primeira espécie é a regra de produção em sentido estrito, que equivale à norma de competência primária na teoria de Tácio Lacerda Gama. Logo, a *norma de produção em sentido estrito* consiste no esquema proposicional que carrega, na sua hipótese (antecedente), os requisitos necessários para a produção regular (lícita) de uma regra jurídica e, no seu conseqüente, os “condicionantes materiais para a norma de inferior hierarquia”.

A segunda espécie é a *norma sancionatória pelo descumprimento da regra de produção em sentido estrito* que possui como hipótese o exercício irregular, ou melhor, o descumprimento parcial ou total de algum elemento da regra de produção do direito em

sentido estrito e, no seu conseqüente, a reação dada pelo sistema de direito positivo em virtude da produção irregular da norma.

O terceiro elemento do modelo sintático proposto consiste na *norma de conservação da produção irregular*, com função calibradora do sistema normativo. Logo, a produção jurídica deve ser organizada sintaticamente por três tipos de normas de produção, a saber: (i) produção em sentido estrito; (ii) sancionatória da produção irregular; e (iii) conservação da produção irregular (norma em sentido amplo).

A conservação da produção irregular é sempre relacionada com a atuação direta de princípios, como, por exemplo, “princípio da economia da produção”, instrumentalismo (direito processual), interesse público e boa-fé, entre outros. Na maioria das vezes, esses princípios não atuam diretamente como regras de conservação, servindo como base de sustentação para criar o que vamos chamar de técnicas de conservação, que nada mais é do que a concretização do (s) princípio (s) por meio de uma regra específica a determinado microssistema normativo como o Direito Tributário.

Quando atuam como base de criação de regras de conservação, os princípios assumem função estruturante. Nada impede, porém, que em determinados casos o próprio princípio funcione como regra de conservação direta, assumindo a função de norma de conservação da produção irregular. Entre os princípios estruturantes, podemos relacionar aqueles mais gerais, base de toda formulação jurídica (legalidade e segurança jurídica) e aqueles mais vinculados a um subsistema em particular (sistema constitucional tributário, por exemplo). Eles justificam a criação de mecanismos que calibram a produção normativa garantidora de uma maior fluidez do ordenamento jurídico, sem afastar a importância da regra de produção em sentido estrito e suas respectivas regras sancionatórias.

Por vezes, o funcionamento dinâmico do sistema jurídico revela casos em que a produção normativa ocorre em desconformidade com a regra de produção em sentido estrito, mas a incidência da norma sancionatória pode ser igualmente danosa ou pouco efetiva em face dos efeitos produzidos pelo ato defeituoso. Não é incomum a atuação de regras que impedem a aplicação da norma sancionatória, seja por decurso de determinado lapso temporal, necessidade de concretização da segurança jurídica no seu âmbito funcional de certeza, confiança e estabilidade sistêmica ou até mesmo por outra fórmula legislativamente prevista.

A atuação desse tipo normativo seria uma regra de calibração com o escopo de garantir que o remédio jurídico previsto no sistema (norma sancionatória) não possua a função reversa, prejudicando a estabilidade do direito e relações jurídicas decorrentes. No entanto, isso não significa que o ato defeituoso foi considerado perfeito, mas apenas imunizado dentro do sistema, motivo pelo qual continuará a produzir seus efeitos. Daí a ideia de denominar tal estrutura de conservação, pois sua atuação neutraliza a reação do sistema (norma sancionatória) contra a norma defeituosa.

CAPÍTULO 4

REGRAS DE PRODUÇÃO E A CONSERVAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Nos capítulos anteriores, apresentamos aspectos normativos da produção jurídica e a nossa proposta metodológica para análise da criação, remodelamento (por sanção ou revogação) e até mesmo o prosseguimento dos atos produzidos em contrariedade com o ordenado pelo sistema de direito positivo (por força da atuação da norma de conservação). Diante do corte metodológico apresentado no trabalho, enfatizamos o aspecto do funcionamento das regras que impõem a conservação das normas produzidas em descompasso com o modo de criação estatuído pelo direito.

O presente capítulo destina-se a analisar a dinâmica da produção jurídica e a conservação dos atos irregulares tendentes a promover a constituição do crédito tributário, os quais estão subordinados não apenas à própria regra geral e abstrata do tributo (regra-matriz de incidência tributária) como também às normas administrativo-tributárias impositivas para formação da norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário, exemplificativamente reconhecidas nas regras de competência, procedimentos e outras formalidades para a formação do ato.

Qualquer desconformidade na produção da norma individual e concreta, como bem adverte Tácio Lacerda Gama, tem como resultado a introdução de ato maculado com um vício monogénético (ex.: erro de fato ou erro de direito), passível de controle pelo bloco ordenador da produção jurídica (norma de produção em sentido estrito – norma sancionatória – norma de conservação). Nessa perspectiva, o autor enquadra a improcedência de um lançamento de ofício como uma reação do sistema para afastar uma irregularidade

nomogenética. Nas suas palavras, “a pretensão impositiva do Estado será legítima se estiver conforme as disposições legais. Da mesma forma a pretensão do contribuinte. Se assim for, qualquer juízo de ilegitimidade, mesmo que não haja expressa menção às nulidades citadas, envolve um ajuste entre a norma positivada e aquela que lhe serve de fundamento. Por isso, mesmo quando não há menção a qualquer das nulidades referidas, está presente a ideia de violação da competência”⁵³³.

Todavia, considerando o bloco estrutural das regras de conservação (segurança jurídica/legalidade) apresentado no capítulo anterior, destacamos peremptoriamente a impossibilidade ou, pelo menos, a existência de uma restrição por parte do sistema constitucional tributário, para livre instituição de regras de conservação de lançamentos de ofício, atividade vinculada à administração tributária. O fundamento para tal assertiva reside na própria configuração do princípio da segurança jurídica em matéria tributária e seus desdobramentos, que garantem o ideal de determinação, estabilidade e previsibilidade.

A conclusão acima é justificada, em primeiro lugar, no aspecto protetivo que o sistema constitucional tributário garante ao cidadão-contribuinte. Logo, a segurança jurídica não pode ser utilizada como fundamento ou ser afastada do seu âmbito de incidência ao argumento de concretizar um interesse público em detrimento do particular, o que poderia acontecer, por exemplo, na manutenção (conservação) de um lançamento de ofício completamente viciado em nome de um “interesse maior arrecadatório”. Nas palavras de Humberto Ávila,

No âmbito do Direito Tributário, a consideração do princípio da segurança jurídica como princípio que condiciona a validade e instrumentaliza a eficácia das normas tributárias permite demonstrar que ele não poderá ser afastado integralmente, mesmo a pretexto de realização das finalidades públicas, quer sejam elas relacionadas à arrecadação, quer sejam elas referentes à fiscalização das obrigações tributárias, quer principais, quer acessórias. (...)

Os bens jurídicos restringidos pela concretização da relação obrigacional tributária podem reclamar uma protetividade ainda mais acentuada, porque, dependendo do objeto, da intensidade e da finalidade da restrição dos direitos fundamentais, o princípio da segurança jurídica deve ser considerado de uma forma mais protetiva, especialmente naqueles casos em que houve atos de disposição dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade, cujo desrespeito implica tratar o cidadão-contribuinte como mero objeto⁵³⁴.

⁵³³ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p.357.

⁵³⁴ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. pp.695-696.

Em segundo lugar, quando analisamos a questão sob o prisma da proteção à confiança legítima (seja como âmbito de atuação da segurança jurídica ou princípio dotado de autonomia), base para a criação de regras de conservação da norma individual irregular, verificamos que o princípio tem como espectro de atuação a proteção do particular (cidadão-contribuinte) em face do Estado, e não o contrário. Desta feita, não seria justificável a criação de regras de conservação em desfavor do contribuinte pautadas na proteção da confiança legítima, o que também justifica a opção de analisar a conservação dos atos irregulares constitutivos do crédito tributário na perspectiva da atividade criativa do contribuinte.

O entendimento exposto também encontra suporte no escólio de Misabel Derzi: “A confiança e a proteção da confiança não se colocam, do ponto de vista do Estado, como ente soberano. Isso porque, nas obrigações *ex lege*, o Estado tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos que ele mesmo provoca, ou seja, as leis, as decisões administrativas e as decisões judiciais na modelação e cobrança dos tributos”⁵³⁵.

Portanto, a atuação das regras de conservação existentes no sistema deve servir para conservação de atos de modo favorável ao contribuinte, e não o contrário. Tal fator leva à exclusão do objeto de análise dos vícios de produção ocorridos em lançamentos de ofício (originário) e por declaração.

O foco da análise residirá na produção da norma individual e concreta pelo contribuinte (art. 150 do Código Tributário Nacional) e a atividade da administração tributária em controlar a produção, seja por meio de expedição de normas de produção ou integrativas/orientadoras da interpretação da regra-matriz de incidência tributária, seja por meio do lançamento de ofício (art. 149 do Código Tributário Nacional) e demais regras sancionatórias, que funcionam como normas sancionatórias da produção irregular.

Como dito, nessa etapa do ciclo de positivação, a atividade de controle da produção é bastante complexa, pois há um entrelaçamento de regras de produção atinentes à forma, ao conteúdo e às regras sancionatórias adicionais, de modo que o controle não será restrito à desconstituição ou complementação do ato viciado, mas sim criação de uma nova norma individual e concreta com espectro mais amplo.

Adicione-se o fato de que, ao longo do tempo, houve, na maioria dos países economicamente desenvolvidos ou em desenvolvimento, uma transferência das

⁵³⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 328.

competências constitutivas do crédito tributário para o contribuinte, ficando a administração tributária responsável por controlar a regularidade do ato constitutivo e emitir enunciados normativos tendentes a orientar e ordenar a interpretação efetuada pelo contribuinte na construção da norma individual e concreta. É o que se pode chamar, parafraseando Peter Häberle⁵³⁶, de a *sociedade aberta dos intérpretes do sistema tributário nacional*. O fenômeno, inclusive, vem sendo estudado em diversos trabalhos acadêmicos⁵³⁷.

Como bem observa Heleno Torres, essa abertura cognitiva exige um maior cuidado na fixação de postulados interpretativos da legislação tributária, visto que a “substituição da interpretação privilegiada da Administração (como ato de soberania) pela interpretação aberta a todos, em matéria tributária, exige rigores ainda maiores no trato com a doutrina da hermenêutica, exatamente porque em um Estado Democrático de Direito o exercício das liberdades deve efetivar-se continuamente”⁵³⁸.

Tudo isso demanda que o sistema tributário garanta a estabilização das expectativas normativas, por meio de diversas formas, entre elas a instituição de normas de

⁵³⁶ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional- A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: Contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2002. HORVATH, Estêvão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997. pp.73-74. “(...) a atividade de gerir e lançar os tributos é uma parte da função *lato sensu* e deveria, em princípio, ser desempenhada exclusivamente pela Administração Pública. No entanto, não é isso o que ocorre atualmente, não somente no Brasil, mas também na maioria dos países antes denominados ocidentais. Deve-se ressaltar, entretanto, que sempre houve, de um modo ou de outro, uma certa dose de atribuição dessa função aos particulares. A discussão, não obstante, se retoma em virtude do fenômeno já referido da generalização dos autolançamentos, que se estende à ‘privatização da gestão’ de uma maneira cuja intensidade não havia sido antes igualada”.

⁵³⁷ Destacamos, nesse sentido, trabalho apresentado nesta faculdade: MAIA, Ana Carolina Queiroz. **Administração pública tributária colaborativa e segurança jurídica**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2016. pp.68-69. “Atualmente, os particulares cumprem, no Brasil, como na maioria dos países desenvolvidos, uma dupla função perante o sistema tributário em sentido amplo: a de contribuintes – pagadores de tributos – e a de colaboradores com a atividade administrativo-tributária estatal. Essa mudança de posição dos particulares perante o ordenamento jurídico e a Administração Tributária decorre de um amplo e crescente rol de deveres administrativos ou de colaboração que vem sendo atribuído aos particulares e que, como veremos com mais detalhes adiante, finda por conferir-lhes competência para aplicar o direito tributário a situações concretas, formalizando fatos, apurando e constituindo créditos tributários, dentre outras. Assim, essa posição definida pelo ordenamento jurídico dos particulares como colaboradores com a administração pública tributária deve ser acompanhada do reconhecimento e da proteção de direitos específicos dela decorrentes e dos quais também deve cuidar o sistema administrativo-tributário. Ferreiro Lapatza, no artigo em que apresentou a expressão atualmente bastante difundida ‘privatização da gestão tributária’, afirma que “parece claro que (...) al deber de autoliquidar deben corresponder ciertos derechos insoslayables del administrado que está obligado a practicar la autoliquidación.” Também com a mesma conclusão: ROCHA, Sérgio André. **Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte**. Revista Direito Tributário Atual, n. 39, 2018. pp. 507-527.

⁵³⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. pp.281-282. “Destarte, a garantia da prevalência do império da legalidade, a partir do seu círculo hermenêutico, como valor constitucional do Estado Democrático de Direito, na aplicação e na exigibilidade dos tributos, impõe que a interpretação jurídica tenha por finalidade concretizar os princípios da certeza e da segurança jurídica, sem contradições e observados os princípios da boa-fé, confiança legítima e adequação”.

conservação da produção irregular realizada pelo contribuinte, quando presentes certos pressupostos tendentes à configuração de um estado de permanente confiança na relação fisco-contribuinte, questão que será tratada com mais profundidade mais adiante⁵³⁹.

Desta feita, examinaremos em que medida o art. 146 do Código Tributário Nacional, na dinâmica da produção da norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário, poderá ser enquadrado como uma regra de conservação e se é possível justificar a existência de um bloco infraconstitucional de regras de conservação aplicáveis ao direito tributário, tais como regras insculpidas no processo administrativo tributário (consulta fiscal, súmulas e pareceres vinculantes etc.), em regras do Direito Processual Civil aplicáveis de modo supletivo e/ou subsidiário ao Direito Tributário e regras gerais como a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB, notadamente após as alterações promovidas pela Lei nº 13.655/2018.

1. A PRODUÇÃO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO CONTRIBUINTE

O crescimento das formulações legislativas tendentes a, de certo modo, transferir para o contribuinte a tarefa de interpretar a legislação tributária e, por meio de procedimentos próprios previstos na legislação tributária, promover a constituição do crédito tributário, fez com o que a doutrina se debruçasse sobre a natureza da atividade desenvolvida pelo particular⁵⁴⁰.

⁵³⁹ O mal funcionamento da regulação jurídica tendente a estabelecer a estabilização das expectativas interpretativas dos contribuintes é fator da alta litigiosidade existente no Brasil em torno da aplicação da legislação tributária. Sobre o tema: ROCHA, Sérgio André. **Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte**. Revista Direito Tributário Atual, n. 39, 2018. p. 516. “Ora, se há algo que não se duvida é que a legislação tributária brasileira – assim como a legislação tributária da grande maioria dos países – é altamente complexa. Ao adotar um sistema de autoliquidação, sem que haja um mecanismo eficaz de consulta prévia sobre a interpretação da legislação – tendo em vista o tempo de resposta das autoridades fiscais –, e adotando a repressão e a punição como mecanismos de compliance, naturalmente teremos um sistema antagonista e litigioso”. ROCHA, Sérgio André. **Da lei à decisão: segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2017.

⁵⁴⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. Tese para o concurso de cátedra de Direito Financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 1965. pp. 200-201/208. “Percorrendo a legislação de nosso país, podemos constatar que o autolancamento é a modalidade prevalecte de lançamento tributário e, se acompanharmos a evolução dessa legislação, poderemos ainda verificar que, cada vez mais, o legislador brasileiro vem adotando o método do autolancamento a que também denomina lançamento por homologação. (...) Se considerarmos o número de impostos de autolancamento entre nós e a verdadeira massa de atos, fatos ou situações que a cada momento dão ensejo a que os contribuintes operem autolancamentos e sem prévio exame da autoridade administrativa efetuem liquidação e pagamento desses impostos, poderemos

Em clássico estudo sobre o autolancamento, Estêvão Horvarth cataloga as principais correntes existentes na doutrina nacional e estrangeira. Em resumo, ele aponta a existência de cinco concepções, a saber: a) operação intelectual do sujeito passivo; b) recepção da autoliquidação como ato administrativo tácito; c) ato administrativo criado pelo sujeito passivo; d) modalidade de lançamento provisório; e) ato de colaboração do sujeito passivo⁵⁴¹.

Rubens Gomes de Sousa⁵⁴², artífice do Código Tributário Nacional, criou a figura do *lançamento por homologação* como uma tentativa de se manter fiel à premissa de que o lançamento e, conseqüentemente, a constituição da norma tributária individual e concreta é de competência privativa do poder público, mas que é possível a estruturação de regras tendentes a impor, ao sujeito passivo, o dever de antecipar o pagamento do tributo, o qual será lançado “por homologação” tácita ou expressa.

A concepção é bastante criticada tanto para quem defende a possibilidade de constituição do crédito tributário pelo particular quanto para aqueles adeptos do enquadramento completamente diversos da atividade realizada pelo particular, corrente que será analisada na sequência⁵⁴³.

avaliar o enorme trabalho que cada vez mais se vem exigindo do povo contribuinte nos serviços que são primordialmente de obrigação e dever da administração pública fiscal”.

⁵⁴¹ HORVATH, Estêvão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997. pp.85-99.

⁵⁴² A redação contida no Anteprojeto do CTN e respectiva explicação adotada pela comissão reflete o posicionamento do autor: MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. pp.51/211 “Art. 112. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao contribuinte o dever de efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em virtude do qual a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte, expressamente a homologa. § 1º. Nos casos previstos neste artigo, o pagamento só dá lugar à extinção do crédito à data da homologação nele referida. § 2º. Não afetam a obrigação tributária principal quaisquer atos anteriores ao lançamento por homologação praticados pelo contribuinte ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. § 3º. Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição e graduação de penalidades. (...) Visou-se, com isso, acentuar o que já decorria, embora com menor clareza, da sistemática do Anteprojeto, a saber, que todos os tributos dependem de lançamento. É o que resulta de a circunstância do lançamento ser atividade privativa da autoridade fiscal (art. 105): nessas condições, segundo conclui a doutrina chamada ‘autolancamento’, nada mais é que uma obrigação acessória. O exercício, pelo contribuinte ou pelo terceiro legalmente obrigado, da atividade que lhes é cometida pela lei significa, portanto, exclusivamente a observância de uma obrigação legal, mas não uma extinção do crédito sob condição resolutoria. A extinção só ocorre com efeito quando a regularidade daquele exercício for verificada pela autoridade competente, retroagindo então os seus fitos à data em que tenha sido efetuada pela pessoa legalmente obrigada. Essa verificação, por sua vez, configura o lançamento quando se traduza pela homologação dos atos praticados por quem de direito (...)”

⁵⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.511. “Quero insistir na premissa segundo a qual o ato homologatório exercitado pela Fazenda, ‘extinguindo definitivamente o débito tributário’, não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros em que o Estado, zelando pela integridade dos seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele. Além disso, é bom lembrar que esse expediente de controle consiste num controle de

Apesar de criticar a formulação teórica utilizada no Código Tributário Nacional, Alberto Xavier também afastava a possibilidade de o ato realizado pelo contribuinte ser produtor da norma individual e concreta ou até mesmo um ato jurídico. Ele se filia à corrente de pensamento que enquadra a operação mental de subsunção da norma geral e abstrata ao evento concreto como uma atividade preparatória para o pagamento (objeto de análise pela autoridade fiscal), descartando sua natureza de ato jurídico. Segundo o autor, no máximo haveria uma atividade de cumprimento de obrigação acessória dissociada da constituição da norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário⁵⁴⁴.

Na perspectiva acima, somente haveria a constituição do crédito tributário, por meio da inserção da norma individual e concreta constitutiva (lançamento), quando a autoridade administrativa promovesse a fiscalização com o escopo de averiguar a correção do cumprimento espontâneo da obrigação tributária (dever de pagamento). Por suas palavras: “Nesse tipo de situação tributária, o lançamento não é, pois, o impropriamente chamado ‘autolancamento’, mas a determinação eventual da dívida tributária praticada pela Administração financeira no exercício dos seus poderes de fiscalização”⁵⁴⁵.

legalidade, que o fisco também pratica a seus próprios atos. Os lançamentos celebrados pela Administração submetem-se, mesmo que o devedor não os impugne, a vários controles de legalidade, que, nem por isso, representariam novos lançamentos. Mas a demonstração *ad rem* de que o ato de homologação não dá caráter de lançamento à atividade realizada pelo sujeito passivo está na circunstância de que, não reconhecendo adequado os atos praticados, os agentes do Poder Tributante instauram, imediatamente, o ‘processo de lançamento’, isto é, elaboram um lançamento substitutivo daquele (‘autolancamento ou o nome que se queira dar’) ato do contribuinte”. Também criticam a ideia de lançamento por homologação: XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp.86-91. BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 1999. pp.366-373. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. pp.653-654. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. pp. 536-540. AMARO, Luciano. **Lançamento, essa formalidade**. In: Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem a José Souto Maior Borges. Heleno Taveira Torres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005. pp 374-390.

⁵⁴⁴ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.83. “A elaboração dos referidos documentos (as ‘declarações-liquidações’ a que se refere a doutrina espanhola), de harmonia com a lei fiscal, bem como a indicação neles do imposto correspondente ao valor da transação, constitui, porém, não a forma de um ato jurídico de aplicação da norma tributária material anterior ao pagamento, mas a simples realização de um *dever tributário acessório*, imposto por lei para meros efeitos de fiscalização ou controle da legalidade dos pagamentos efetuados. Trata-se aí de uma atividade de registro em documentos próprios (faturas e livros), de natureza análoga à dos lançamentos na escrita dos comerciantes, que a lei só em apertados casos permite corrigir, de modo a evitar fraudes e desvios à função probatória ou de controle dos aludidos documentos”.

⁵⁴⁵ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.85 “No exercício dos seus poderes de fiscalização, o Fisco limita-se a verificar se a obrigação foi bem ou mal cumprida; e, caso tenha reconhecido que a prestação pecuniária não se harmoniza com a lei, procede, por um lado, à correta determinação da obrigação tributária e, por outro, à verificação da infração eventualmente praticada e determinação da penalidade correspondente. Pondo de parte este último ato jurídico, que com o primeiro não se deve confundir, a correta determinação da dívida tributária traduz-se sem dúvida num ato jurídico de aplicação da norma tributária material e deve, por conseguinte, qualificar-se como lançamento. Trata-se, porém, de um lançamento que por lei pode ser praticado em momento posterior ao pagamento e que é de verificação meramente eventual”.

José Souto Maior Borges assevera, igualmente, que a atividade desenvolvida pelo contribuinte é “simples conformação ao Direito, caracterizada pelas operações intelectuais praticadas”. Sendo assim, o “que se homologa nas hipóteses de lançamento por homologação não é o ato de lançamento, mas pura e simplesmente a ‘atividade’ do sujeito passivo tendente à satisfação do crédito tributário”⁵⁴⁶.

Por outro lado, entendemos que a abordagem mais adequada da questão é a adotada por aqueles que atribuem eficácia normativa à atividade realizada pelo contribuinte, independentemente da classificação do ato como lançamento, autolançamento ou qualquer outra denominação. Importante é se ter em mente que o particular também poderá ser alçado pelo sistema à condição de autoridade competente para a criação de normas individuais, consoante pertinente advertência de Paulo de Barros Carvalho:

Quando se fala em expedição de norma individual e concreta, vem, desde logo, à nossa mente o desempenho de um órgão da Administração ou do Poder Judiciário. E, se passamos apressadamente, sem refletir, essa ideia equivocada irá provocar um bloqueio, consolidando um preconceito de que o administrado, na esfera das múltiplas possibilidades de participação social reguladas pelo direito, esteja impedido de produzir certas normas individuais e concretas. Mas não é assim no direito brasileiro. Basta abrirmos os textos do ordenamento positivo, no que concerne aos tributos, para verificar essa realidade empírica indiscutível: o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses, e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de quem se espera, também, o cumprimento da prestação pecuniária⁵⁴⁷.

Eurico Diniz de Santi realiza a diferenciação entre o ato-norma produzido pela administração tributária (lançamento propriamente dito) e o ato-norma produzido pelo contribuinte, “tão só, pelo pressuposto subjetivo que constitui o suporte fático do fato jurídico suficiente: enquanto o ato-norma administrativo é posto por agente administrativo, o ato-norma de formalização instrumental é criado por ato-fato do particular”. Contudo, o autor reconhece a eficácia constitutiva da norma individual e concreta da atividade realizada pelo contribuinte, o que, de certo modo, se amolda como o foco da discussão (criação da norma individual e concreta pelo particular)⁵⁴⁸.

⁵⁴⁶ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 1999. pp.370-371.

⁵⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. pp.299-300.

⁵⁴⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo, Max Limoned, 2ª ed., 1999. pp. 187-188. “Do mesmo modo que o ato-norma administrativo de lançamento tributário, o ato-norma de formalização instrumental veicula enunciados que constituem a norma jurídica individual e concreta, mediante suportes físicos (livros de controle, guias de arrecadação) previstos pelas regras que disciplinam a sua formalização.

Pragmáticamente, a introdução de normas conferindo a eficácia constitutiva aos atos realizados pelo contribuinte⁵⁴⁹, mediante declarações e procedimentos previamente estabelecidos, acabou por deslocar o debate acadêmico para o Poder Judiciário. A definição da eficácia constitutiva ou não da atividade do particular é importante para avaliar a obrigatoriedade de produção de lançamento de ofício em sentido idêntico à atividade já realizada pelo sujeito passivo e devidamente formalizada em instrumento jurídico próprio (a declaração).

Como observa Denise Lucena Cavalcante, o parágrafo 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional (*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*) atribui ao recolhimento efetuado pelo contribuinte a eficácia de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória, o que evidencia a eficácia constitutiva da atividade realizada pelo sujeito passivo⁵⁵⁰.

Houve, deveras, a estabilização da interpretação no sentido que a atividade do particular, realizada em cumprimento aos procedimentos estabelecidos na legislação tributária e formalizada em instrumento próprio, é constitutiva do crédito tributário, sendo despendendo a realização de lançamento de ofício para tal desiderato. Eis a dicção do enunciado nº 436 da súmula do Superior Tribunal de Justiça: “*A entrega de declaração pelo*

São estes que conferem ao ato-norma a concretude linguística suficiente para a sua caracterização como norma jurídica. Em sua estrutura implicacional, o ato-norma formalizador instrumental vincula juridicamente a enunciação do fato jurídico tributário (motivação deste ato-norma) à sua consequência jurídica: relação jurídica tributária intranormativa, a qual equivale sintático-semânticamente à relação jurídica tributária efectual”.

⁵⁴⁹ A título exemplificativo: **Decreto-lei nº 2.124/1984**. Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal. § 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito. **Lei nº 10.833/2003**. Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. **Medida Provisória nº 2.158-35/2001**. Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

⁵⁵⁰ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004. p.104. “Ao declarar o imposto, a legislação determina que o contribuinte pague os valores por ele declarados; e, pago o imposto devido, o crédito se extingue, conforme disposto no art. 156, I, do Código Tributário Nacional, observando-se que a legislação fala em extinção do crédito tributário, e só se extingue aquilo que existe. No caso, houve a constituição do crédito tributário através da norma individual e concreta, produzida pelo próprio cidadão-contribuinte quando declarou o imposto de renda devido nos moldes determinados pela legislação, efetuando, após o devido cálculo, o pagamento respectivo. Nessa operação, não há interferência da Administração Pública Federal, que se limita a registrar em seus arquivos as informações do cidadão-contribuinte, bem como a quitação do crédito tributário declarado”.

contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

É possível concluir que, no Brasil, há uma certa estabilização interpretativa no sentido de que o particular (sujeito passivo) é a autoridade competente para a produção da norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário e, por conseguinte, estará sujeita às regras materiais e formais de produção do ato jurídico⁵⁵¹.

Além da sujeição às regras de produção em sentido estrito, por óbvio, o particular também estará vinculado a um regime sancionatório, que será efetivado pela administração tributária competente para a realização da atividade de fiscalização e, quando necessário, produção de norma sancionatória decorrente do descumprimento de alguma regra de produção por parte do contribuinte. É o que acontece, por exemplo, quando há a lavratura de auto de infração em virtude da constituição do crédito tributário pelo contribuinte em desconformidade com a regra-matriz de incidência tributária⁵⁵².

A complexidade das regras e seus respectivos modelos interpretativos, realidade do nosso sistema tributário, tem como consequência prática a geração de uma certa tensão na relação da atividade criadora da norma individual e concreta (realizada pelo contribuinte) com a atividade sancionatória (exercida pela administração tributária)⁵⁵³.

⁵⁵¹ MAIA, Ana Carolina Queiroz. **Administração pública tributária colaborativa e segurança jurídica**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2016. pp.156-157. “No modelo administrativo do chamado lançamento por homologação, ou modelo administrativo-tributário colaborativo para a constituição de fatos e de créditos tributários, a previsão é de que o particular deverá realizar, sem exame prévio de nenhuma autoridade administrativa, (i) todas as atividades de formalização de fatos que correspondem às hipóteses de incidência normativa, com a observância dos procedimentos estabelecidos por deveres administrativos que determinam, por exemplo, a emissão de notas fiscais que documentem a comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços e a escrituração dessas atividades em livros contábeis, (ii) todas as atividades inerentes à aplicação do chamado consequente das regras-matriz de incidência, para a apuração de créditos tributários e para a identificação dos respectivos sujeitos ativos dos tributos devidos. Independentemente da preferência sobre designar essa atividade dos contribuintes de lançamento tributário, ou não, é preciso considerar que ela configura um método de constituição de créditos tributários em que aos particulares é atribuído o dever de construir as normas tributárias individuais e concretas que a eles mesmos obrigarão, com todas as dificuldades inerentes a essa atividade”.

⁵⁵² CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004. pp.104-105. “Constituído o crédito tributário pelo cidadão-contribuinte, torna-se esse um ato jurídico, passível, entretanto, de revisão ou modificação administrativa ou judicial, como todo e qualquer ato jurídico, conforme determina a legislação”.

⁵⁵³ Nesse sentido, José Souto Maior Borges afasta a ilicitude das divergências interpretativas: BORGES, José de Souto Maior. **Segurança jurídica: sobre a distinção entre competências fiscais para orientar e autuar o contribuinte**. In: Revista de Direito Tributário nº 100. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 21. “O ilícito tributário não decorre – nunca! – da mera divergência de opiniões, mas de um fato existencial, aqui e agora, concreto, suporte fático da existência da norma tributária (ato-fato ilícito, pressuposto concreto da antijuridicidade). (...) Nesse passo, impõe-se uma indagação fundamental: é compatível com a segurança jurídica, tal como contemplada pela Constituição Federal, a autuação do contribuinte, numa primeira fiscalização, assim considerada a de ‘ilícito’ leve, por exemplo, o que ocorre da divergência da interpretação fiscal? Autuação em decorrência de mera divergência fiscal sobre a aplicação da lei tributária? Nesse tópico, o dever de orientar o

Tal ambiente, exige uma postura de orientação, por parte da Administração Tributária, de modo a garantir uma estabilidade nos modelos interpretativos que deverão ser observados pelo sujeito passivo na constituição do crédito tributário⁵⁵⁴. Aliás, o poder-dever de orientação encontra-se devidamente positivado na legislação infraconstitucional, consoante pode ser observado no art. 6º, inciso I, alínea e, da Lei nº 10.593/2002⁵⁵⁵.

Esse dever de estabilização interpretativa acaba descambando na criação de diversos mecanismos de efetivação da segurança jurídica. Um dos mecanismos possíveis é o da criação de impedimentos à aplicação retroativa de norma de interpretação conferida pelo fisco ou outros procedimentos tendentes a proteger a confiança legítima na relação (contribuinte produtor de ato e administração controladora da produção)⁵⁵⁶.

Os elementos citados acabam, segundo nosso entendimento, sendo concretizados pela instituição de regras de conservação da produção irregular realizada pelos contribuintes. Nesse sentido, a regra de conservação atua para impedir ou mitigar o exercício da competência da administração tributária para aplicação do aparato sancionador existente (normas sancionatórias da produção irregular).

Ao analisar os efeitos da segurança jurídica nas competências impositivas da administração tributária, José Souto Maior Borges defende que a atuação do princípio e/ou

contribuinte se sobrepõe ao dever de autuar. É inexorável a conclusão decorrente da ponderação das circunstâncias que revestem a ação fiscalizadora, num determinado caso”.

⁵⁵⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. Tese para o concurso de cátedra de Direito Financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 1965. p. 208. “Sem dúvida, se de um lado esse sistema diminui os encargos de lançamento para a administração pública, também é a modalidade que exige a mais intensa e extensa orientação e fiscalização equânime”. No mesmo sentido: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 3. MAIA, Ana Carolina Queiroz. **Administração pública tributária colaborativa e segurança jurídica**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2016. pp.224-254.

⁵⁵⁵ Lei nº 10.593/2002. Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (...) e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

⁵⁵⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p.295. “A autoridade administrativa, na aplicação dos tributos ou na solução de conflitos, i.e., quando decide e argumenta, deve atuar com observância da boa-fé nos seus atos, mas também tem o dever de avaliar a boa-fé na conduta dos contribuintes, em cumprimento aos princípios fundamentais, como proporcionalidade, segurança jurídica e eficiência. Negar o exame da boa-fé dos atos dos contribuintes, e tantos mais nos casos em que a lei atribui a estes o dever de aplicação (interpretação) da legislação tributária, equivaleria a suprimir o idêntico direito de decidibilidade em padrões semelhantes de seleção de possibilidades na aplicação da legislação tributária, provando o manifesto interesse em dar cumprimento à legalidade. Por mais vinculada que seja a atividade administrativa, da seleção dos sentidos nenhuma intérprete escapa. Em vista disso, é perfeitamente aceitável que isso possa levar o contribuinte a incorrer numa desconformidade de conduta em relação àquela projetada ou esperada pela Administração, mas em lúdima boa-fé, sem qualquer intuito fraudulento ou de ilegalidade (o que deve ser provado). Por isso mesmo, demonstrada a boa-fé, cabe às autoridades administrativas a aceitação do contribuinte como intérprete qualificado das normas tributárias e o ajuste de conduta sem sanções”.

suas regras concretizadoras exercem um papel de delimitação ou eliminação da competência para edição do lançamento de ofício na atividade de controle da produção efetuada pelo contribuinte. Nas palavras do professor pernambucano:

A autuação é ato de competente. Mas a competência envolve, na sua complexidade conceitual: (i) *autorização* para o exercício das funções compreendidas na sua outorga e (ii) *proibição* do exercício de quaisquer outras funções não insertas nessa outorga, (iii) determinação da finalidade a que é ela, a competência serviente. Ora, ao instituir a tripartição do Poder, a CF, no art. 2º, já de si limita a competência dos agentes fiscais. Não lhes assiste competência administrativa sem fulcro em lei, *praeter legem* (limitação). Essa competência para suprir as lacunas legais nem os regulamentos têm. Sob o prisma material, a sonogação implica o dever-poder de autuar (autorização). Mas a segurança jurídica veda a autuação se a hipótese é de mera divergência de critérios jurídicos (proibição ou limitação da competência para autuar). Esses critérios interpretativos não configuram em si mesmos serem considerados tipificação de ilicitude, porque apenas afirmam ou negam no ato de interpretação (lícito para o contribuinte e ilícito para o Fisco). Por isso, a segurança jurídica impõe em tais casos uma *limitação da competência fiscal*: incabível autuar, cabível *orientar* o contribuinte⁵⁵⁷.

E é justamente isso que procuraremos analisar, nos itens seguintes, em que medida determinadas normas do sistema poderão ser enquadradas como normas de conservação e como eles se relacionam entre si. Mesmo porque há uma limitação constitucional à instituição de normas gerais de conservação, já que a competência para aplicação do aparato sancionador é conferida pelo Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar pela Constituição Federal de 1988.

⁵⁵⁷ : BORGES, José de Souto Maior. **Segurança jurídica: sobre a distinção entre competências fiscais para orientar e autuar o contribuinte**. In: Revista de Direito Tributário nº 100. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 24.

2. FUNDAMENTOS PARA IDENTIFICAÇÃO DAS NORMAS DE CONSERVAÇÃO DA PRODUÇÃO IRREGULAR REALIZADA PELO CONTRIBUINTE

2.1. Segurança jurídica e confiança legítima⁵⁵⁸

Ao tratar dos fundamentos para a criação das técnicas de conservação da produção irregular, apresentamos a segurança jurídica como *sobreprincípio* estruturante da produção jurídica e a eventual necessidade de conservação da produção irregular em virtude de diversos fatores, como, por exemplo, decurso do tempo, estabilização de relações e garantia de uma previsibilidade, entre outros ideais concretizados pelo sobrevalor.

No âmbito interno da produção normativa, o disciplinamento oferece de modo objetivo uma resposta aos anseios de previsibilidade e certeza do direito, garantindo um estado de confiança geral no funcionamento do ordenamento jurídico. Entretanto, a “consolidação dessa confiabilidade dependerá, em muito, da graduabilidade da confiança gerada e convicção da segurança que se há de construir ao longo do processo de positivação do direito, quer sob a égide de uma confiança *lato sensu* (legalidade – certeza; ordenamento – estabilidade), quer como confiança *stricto sensu* (experiência – confiança)”⁵⁵⁹.

À medida que nos inserimos no exame da conservação da produção irregular do contribuinte, contexto da constituição do crédito tributário (norma individual e concreta), a investigação é deslocada para o confronto entre os deveres de orientação e de fiscalização exercidos pela administração tributária e seus impactos na atividade realizada pelo particular. O pano de fundo dessa discussão, sem dúvida, passa a ser a necessidade de

⁵⁵⁸ Sobre aspectos gerais do princípio da confiança legítima e sua conformação no direito comparado: Cf. CALMES, Sylvia. **Du principe de protection de la confiance legitime em droits allemand, communautaire et français**. Paris: Dalloz, 2001., pp.45-298; BAPTISTA, Patrícia Ferreira. **Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro**. (e-book – versão kindle); MARTINS-COSTA, Judith. **Princípio da confiança legítima e princípio da boa-fé objetiva. Termo de compromisso de cessação (TCC) ajustado com o CADE. Critérios da interpretação contratual: os sistemas de referência extracontratuais (circunstâncias do caso)” e a sua função no quadro semântico da conduta devida. Princípio da unidade ou coerência hermenêutica e “usos do tráfego” adimplemento contratual**. *Revistas dos Tribunais*, vol. 852/2006. pp. 87-126. MAUER, Hartmut. **Elementos de direito administrativo alemão**. Tradução: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001. pp.67-73. ARAÚJO, Válder Shuenquener de. **O princípio da proteção da confiança**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016.

⁵⁵⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 209.

concretização do ideal da previsibilidade, por meio de imposição de garantias contra modificações interpretativas.

Ainda no plano principiológico, o ideal almejado é relacionado com o princípio da proteção da confiança legítima, que na relação jurídica tributária se traduz como proteção do contribuinte contra modificações interpretativas expedidas pelo fisco no exercício da sua atividade de orientação, ordenada por expedição de atos vinculantes internamente e também para o contribuinte, ou até mesmo por atos expedidos por outro poder, mas igualmente vinculante para a administração e para o particular.

Há quem defenda, inclusive, que a confiança legítima constitui um dos âmbitos materiais de atuação do princípio-garantia da segurança, *v.g.*, faz parte do seu conteúdo material, estando eventual divisão ou subdivisão no campo da didática⁵⁶⁰.

Por outro lado, é possível colher na doutrina posição no sentido de garantir uma maior autonomia ao princípio da segurança legítima, ressaltando seu *status* de valor autônomo ligado ao bloco valorativo da segurança jurídica. Nessa linha, Humberto Ávila ressalta as diferenças entre a segurança jurídica e a confiança legítima⁵⁶¹, destacando que esta última conduz, por meio dos seus âmbitos de desempenho, a uma atuação subjetivada e até mesmo limitadora da segurança jurídica.

Almiro Couto e Silva é categórico ao afirmar que, pelo menos no grau atual de desenvolvimento da ciência jurídica, não é possível equiparar segurança jurídica, proteção

⁵⁶⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 199. “Para facilitar a compreensão desses âmbitos materiais do princípio da segurança jurídica, separáveis unicamente para fins heurísticos, faz-se mister distinguir os princípios da certeza e acessibilidade da legislação daqueles pertinentes à estabilidade do ordenamento e do princípio da confiança legítima”.

⁵⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. pp.362-363. “O princípio da proteção da confiança (*Vertrauensschutzprinzip*, *principe de protection de la confiance legitime*, *principle of protection of legitimate expectations*) é diferenciado do princípio da segurança jurídica pelos seguintes critérios: (a) *âmbito normativo* – enquanto o princípio da segurança jurídica diz respeito ao ordenamento jurídico como um todo, focando o âmbito macrojurídico, o princípio da confiança legítima relaciona-se com um aspecto normativo do ordenamento jurídico, enfatizando um âmbito microjurídico; (b) *âmbito pessoal* – enquanto o princípio da segurança jurídica representa uma norma objetiva, não necessariamente vinculada a um sujeito específico, o princípio da confiança legítima protege o interesse de uma pessoa específica; (c) *nível de concretização* – enquanto o princípio da segurança jurídica refere-se, primordialmente, ao plano abstrato, o princípio da confiança legítima pressupõe o nível concreto de aplicação; (d) *amplitude subjetiva da proteção* – enquanto o princípio da segurança jurídica serve de instrumento de proteção de interesses coletivos, o princípio da confiança legítima funciona como meio de proteção de interesse(s) individual (is); (e) *protetividade individual* – enquanto o princípio da proteção da segurança jurídica é neutro em relação ao interesse dos cidadãos, podendo tanto ser usado a seu favor quanto em seu desfavor, o princípio da proteção da confiança só é utilizado com a finalidade de proteger os interesses daqueles que se sentem prejudicados pelo exercício passado de liberdade juridicamente orientada”. No mesmo sentido: Cf. CALMES, Sylvia. **Du principe de protection de la confiance legitime em droits allemand, communautaire et français**. Paris: Dalloz, 2001. pp.166-172

da confiança e boa-fé (objetiva) como expressões sinônimas. “Por certo, boa-fé, segurança jurídica e proteção à confiança são ideais que pertencem à mesma constelação de valores. Contudo, no curso do tempo, foram se particularizando e ganhando nuances que de algum modo as diferenciam, sem que, no entanto, umas se afastem das outras”. No tocante à proteção da confiança legítima, ele também faz a distinção com o princípio da segurança jurídica a partir da evidenciação da natureza predominantemente subjetiva do primeiro princípio⁵⁶².

Não obstante seu caráter predominantemente individual, é possível visualizar hipóteses em que a tutela da confiança legítima poderá assumir uma maior generalidade, como, por exemplo, um grupo de contribuintes com comportamentos regradados na mesma base de confiança. É o que acontece quando um grupo de contribuintes segue o modelo interpretativo veiculado pela administração tributária em solução de consulta com eficácia vinculante⁵⁶³.

É possível também identificar a confiança legítima com outros princípios (limites objetivos) que compõem o bloco concretizador do sobreprincípio da segurança jurídica, como a garantia da *irretroatividade das leis*⁵⁶⁴ e outros princípios⁵⁶⁵. Mais importante, porém, é que ele possa tutelar satisfatoriamente as legítimas expectativas introjetadas pelo Estado ao cidadão.

No tocante à irretroatividade, encontramos no trabalho de Cassiano Menke o seu enquadramento material, no qual o autor define o conteúdo da por ele denominada

⁵⁶² COUTO E SILVA, Almiro. **O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito de a administração pública anular os seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99)**. Revista de Direito Administrativo, n. 237. Rio de Janeiro, 2004. pp. 272/274-276.

⁵⁶³ Em sentido análogo: Cf. PEIXOTO, Ravi. **Superação do precedente e segurança jurídica**. Salvador: JusPodivm, 2015. p.108. De fato, a confiança legítima atua de forma reflexa ao princípio da segurança jurídica, no entanto não parece adequado limitá-la, tão somente, a situações estritamente individuais. Esse é um aspecto que a diferencia da boa-fé objetiva, que é seu caráter de tutelar também os direitos de aspectos coletivos, como ocorre, em geral, na modulação de efeitos na superação de precedentes em que há a tutela tanto do direito das partes envolvidas como dos demais sujeitos ao mesmo precedente”.

⁵⁶⁴ TILKIAN, Guilherme. **O princípio da confiança legítima sob a perspectiva das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em matéria tributária**. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, 2014. p.66. “No Brasil, por força do princípio da irretroatividade da lei, não se preocupou o Constituinte em fazer com que a irretroatividade valesse também para a atuação do Poder Executivo e do Poder Judiciário. Essa omissão tem uma lógica. Como o Poder Executivo não pode expedir atos administrativos e regulamentos fora dos limites da lei – e bem assim o Poder Judiciário é apenas aquele que aplica ao caso concreto a lei criada pelo Poder Legislativo -, o princípio da irretroatividade estaria respeitado pela via reflexa”.

⁵⁶⁵ ARAÚJO, Válder Shuenquener de. **O princípio da proteção da confiança**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016. pp.1-27. MAUER, Hartmut. **Elementos de direito administrativo alemão**. Tradução: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001. p.84.

irretroatividade tributária material. Nesse sentido, ela seria uma “norma jurídica que impõe aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de determinadas condutas moderadas, descritivamente prescritas (como regra) e eficazmente implicadas a determinados fins (como princípio), visando a tornar intangíveis os atos de disposição de direitos fundamentais por meio da proibição de alteração, mais ou menos gravosa ao cidadão, das consequências jurídicas em razão das quais esses atos de disposição foram praticados no passado, permitindo, com isso, que o cidadão possa exercer; o mais intensamente possível, a liberdade de se autodeterminar e de planejar a sua vida como pessoa humana digna”⁵⁶⁶.

Com isso, a *irretroatividade tributária material* seria um subproduto do princípio da proteção à confiança legítima, cumprindo uma função instrumental em relação a proteção da confiança. “Ele intangibiliza os atos passados de disposição da liberdade e, assim, protege a confiabilidade subjetiva. Essa função evidencia o relacionamento existente entre as duas normas”⁵⁶⁷. O autor acaba atribuindo ao princípio da proteção da confiança legítima o papel definidor das condutas que serão protegidas ou alcançadas pela *irretroatividade tributária material*, isto é, seria necessário analisar os fundamentos para identificação de uma conduta passível de proteção que, em seguida, é protegida normativamente pela *irretroatividade*.

Em que pese a aplicabilidade da construção teórica desenvolvida pelo autor, preferimos analisar o comportamento das normas de conservação no direito tributário brasileiro a partir da estruturação permitida pela segurança jurídica e a proteção à confiança legítima, sem prejuízo da menção (desde já realizada) de outros princípios derivados ou instrumentais como o da *irretroatividade tributária material*.

⁵⁶⁶MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**. São Paulo: Malheiros, 2015. pp. 133/146. “As considerações feitas acima demonstram que o exame da proibição de retroatividade no Direito Tributário vai muito além do enunciado normativo do art. 150, III, “a”, da CF/1988. Conforme demonstrado na primeira parte desta obra, o referido enunciado é apenas uma (pequena) parte do objeto a ser estudado. É preciso ir além dele. O problema da retroatividade no Direito Tributário não pode ficar fechado na unidimensionalidade da norma construída a partir desse dispositivo legal. O problema é multidimensional. É preciso ampliar o espectro de análise. Cumpre colocar no campo de investigação todos aqueles aspectos que, conforme visto anteriormente, foram até desprezados. É, portanto, neste contexto que, no Direito Tributário brasileiro, a *irretroatividade* se apresenta tanto como regra quanto como princípio jurídico”.

⁵⁶⁷ MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**. São Paulo: Malheiros, 2015. pp. 161. “Como dito na primeira parte, a proteção da confiança mantém uma relação de coerência substancial com o princípio da *irretroatividade*. Isso em razão da fundamentação por suporte já evidenciada. Sendo assim, os elementos que integram o conteúdo da proteção da confiança dão sentido à *irretroatividade*. A proteção da confiança age não apenas definindo um estado parcial de coisas a ser protegido pelo princípio em estudo. Ela também atua na delimitação das condutas que o referido princípio impõe ao Estado. Desse modo, os critérios utilizados para definir a proteção confiança são fundamentais para aplicar a proibição da retroatividade”.

Ademais, independentemente da posição adotada no tocante ao grau de autonomia da confiança legítima em relação à segurança jurídica e à sua derivação, entendemos que o exame analítico do mencionado princípio e os pressupostos para sua aplicação no Direito Tributário podem servir de fundamentos para identificação de normas de conservação no plano infraconstitucional, bem como auxiliar na compreensão do seu âmbito de incidência.

Isso porque o seu âmbito de aplicação não fica restrito às hipóteses em que a base de confiança ou o ato a ser protegido (conservado) se reveste de perfeita regularidade. Pelo contrário, sua atuação alberga a produção jurídica editada com fulcro “em atos normativos que se revestiam de legalidade meramente aparente, ou nem isso, e cuja anulação desde o início causaria a frustração da expectativa individual sobre eles lançadas”⁵⁶⁸.

2.2. Princípio da proteção à confiança legítima e o Direito Tributário

A própria denominação do princípio em epígrafe não possui uma estabilidade, podendo variar consoante ordenamento jurídico⁵⁶⁹. Por isso, optamos pela inclusão do vocábulo *proteção*, de modo a acentuar a eficácia garantística (protetiva) em face de um estado de legítima confiança.

Também julgamos pertinente advertir que não incluímos no campo de abrangência do princípio da proteção da confiança outras garantias concretizadoras da segurança jurídica, como, por exemplo, irretroatividade da lei, a coisa julgada, ato jurídico perfeito e direito adquirido. Queremos, assim, limitar nossa análise na atuação do princípio nas situações em que as garantias listadas não estão aplicáveis, sem prejuízo de alguma correlação no curso da exposição.

Observando o estágio de desenvolvimento do princípio no ordenamento jurídico alemão, Hartmut Maurer destaca a eficácia protetiva ao cidadão “que contou, e dispôs em

⁵⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.361.

⁵⁶⁹ BAPTISTA, Patrícia Ferreira. **Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro**. (e-book – versão kindle). “Cabe registrar, nesse passo, que não há uniformidade na expressão empregada para designar o princípio de que ora se trata. Princípio da *proteção da confiança* (*Vertrauensschutz*, em alemão), princípio da *proteção da confiança legítima*, princípio da confiança, princípio da confiança (no direito italiano) e, ainda, proteção das expectativas legítimas (usada nos países da *common law*) são as designações encontradas na doutrina e na jurisprudência para se referirem a esse princípio”.

conformidade com isso, com a existência de determinadas regulações e outras medidas estatais. Ele visa à conservação de estados de posse uma vez obtidos e dirige-se contra as modificações jurídicas posteriores”⁵⁷⁰.

Em linhas gerais, o princípio da proteção da confiança legítima assume, normativamente, a eficácia resguardadora das expectativas normativas obtidas pelo particular, em decorrência da emissão, por parte de autoridade, de externalidades denotadoras de uma regulação intersubjetiva observada pelo cidadão. A proteção indigitada, obviamente, não fica no campo da subjetividade. Deve ter conteúdo específico, sendo dirigida a um conjunto de direitos do particular (patrimonial ou não) afetado pela ruptura ou mudança do modo de regulação esperado legitimamente pelo cidadão⁵⁷¹.

Válter Shuenquener de Araújo define o princípio em debate como uma “*norma com pretensão de complementaridade e com alcance determinável pelo caso concreto impeditiva ou atenuadora dos possíveis efeitos negativos decorrentes da frustração, pelo Estado, de uma expectativa legítima do administrado ou jurisdicionado*”. Ele “precisa consagrar a possibilidade de defesa de determinadas posições jurídicas do cidadão diante das mudanças de curso inesperadas promovidas pelo Legislativo, pelo Judiciário e pelo Executivo”, ao ponto de preservar a posição jurídica alcançada pelo cidadão, sem prejuízo da continuidade do ordenamento em decorrência da mudança normativa⁵⁷².

O autor propõe, como alternativa para evitar a subjetividade e, conseqüentemente, uma certa dose de arbitrariedade na aplicação do princípio, a identificação de padrões objetivos para sua aplicação, haja vista que não é toda e qualquer decepção sofrida pelo particular (plano psicológico) que será tutelada pelo princípio da confiança. Ou melhor, “será digna de tutela a confiança criada por um comportamento estatal

⁵⁷⁰ MAUER, Hartmut. **Elementos de direito administrativo alemão**. Tradução: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001. p.68.

⁵⁷¹ SCHREIBER, Anderson. **A proibição do comportamento contraditório – tutela da confiança e venire contra factum próprio**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. pp. 153-154. “Os danos, potenciais ou efetivos decorrentes do *venire contra factum proprium* incluem, geralmente, despesas efetuadas por conta das expectativas despertadas e outras espécies de danos emergentes, além de lucros cessantes como a não-realização de certa atividade rentável, e assim por diante. É de se notar, entretanto, que os danos decorrentes do *venire contra factum proprium* não serão sempre patrimoniais. Embora a ruptura legítima da confiança não possa ser considerada por si só um dano moral, pode ela, em certas circunstâncias concretas, dar origem a um dano moral, como reflexo da frustração de relevantes expectativas sobre atributos da personalidade humana, como a honra e a integridade psicofísica. O mais frequente é que isso aconteça em situações existenciais (não-patrimoniais), nas quais também incide o *nemo potest venire contra factum proprium*”.

⁵⁷² ARAÚJO, Válter Shuenquener de. **O princípio da proteção da confiança**. 2ª ed. Niterói: Impetus, 2016. pp.75/60.

que viole uma expectativa legítima. Todavia, parâmetros mais específicos precisam ser encontrados para ser possível revelar o que essa expressão realmente significa”⁵⁷³.

Portanto, para além de uma conceituação, desenvolveu-se uma teoria com o escopo de ordenar (orientar) a conformação e o seu âmbito de aplicação a partir de critérios e/ou requisitos (analisados no tópico seguinte).

A despeito da ausência da sua menção no texto constitucional, já é possível verificar na legislação sua força normativa, consoante pode ser observado no parágrafo 4º do art. 927 do Código de Processo Civil⁵⁷⁴ e outros dispositivos como a Lei de Introdução das Normas do Direito Brasileiro - LINDB. Humberto Ávila, em sentido diverso, encontra no art. 5º, §2º, da Constituição Federal a base textual do princípio da proteção à confiança legítima no direito brasileiro⁵⁷⁵.

No plano jurisprudencial, é possível encontrar um modelo de aceitação da proteção da confiança como princípio constitucional presente no ordenamento brasileiro⁵⁷⁶.

⁵⁷³ ARAÚJO, Válter Shuenquener de. **O princípio da proteção da confiança**. 2ª ed. Niterói: Impetus, 2016. pp.76-77. No mesmo sentido: BAPTISTA, Patrícia Ferreira. **Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro**. (e-book – versão kindle) “Não é fácil predefinir abstratamente o conteúdo e o alcance da proteção da confiança legítima. A dificuldade advém primariamente da própria abstração do conceito de confiança e, em segundo lugar, das origens jurisprudenciais do princípio”.

⁵⁷⁴ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...) § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos, observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

⁵⁷⁵ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.362. “Isso porque o catálogo de direitos e garantias individuais expressamente consigna que ‘os direitos e garantias expressos nessa Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte’ (art. 5º, §2º). Essa ressalva final, portanto, é expressa ao incorporar *outros direitos e garantias* decorrentes dos princípios adotados pela Constituição – como é o caso, precisamente, dos direitos e garantias decorrentes do princípio da segurança jurídica e dos direitos fundamentais expressamente consagrados. Sendo assim, e porque a proteção da confiança é uma eficácia reflexa do princípio da segurança jurídica, em conjunto com os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, e com os princípios definidores da atuação estatal, não há razão para pré-excluir a proteção da confiança do rol dos direitos e garantias da CF/88”.

⁵⁷⁶ A título exemplificativo: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Agravo no Recurso Extraordinário nº 861.595**. DJ: 27/4/2018. Ementa: DIREITO ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. SERVIDOR PÚBLICO. PROVIMENTO DERIVADO. SUBSISTÊNCIA DO ATO ADMINISTRATIVO. PECULIARIDADES DO CASO CONCRETO. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. 1. O Supremo Tribunal Federal, em algumas oportunidades, e sempre ponderando as particularidades de cada caso, já reconheceu a subsistência dos atos administrativos de provimento derivado de cargos públicos aperfeiçoados antes da pacificação da matéria neste Tribunal, em homenagem ao princípio da segurança jurídica. Precedentes. 2. O princípio da segurança jurídica, em um enfoque objetivo, veda a retroação da lei, tutelando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Em sua perspectiva subjetiva, a segurança jurídica protege a confiança legítima, procurando preservar fatos pretéritos de eventuais modificações na interpretação jurídica, bem como resguardando efeitos jurídicos de atos considerados inválidos por qualquer razão. Em última análise, o princípio da confiança legítima destina-se precipuamente a proteger expectativas

Entretanto, de modo conceitual, praticamente não se tem um padrão, haja vista as múltiplas relações, tais como segurança jurídica, estado de direito, boa-fé objetiva, teoria do fato consumado e proibição de comportamento contraditório, entre outros⁵⁷⁷.

A formulação conceitual exposta acima ressalta a característica eminentemente protetiva do cidadão em face do Estado⁵⁷⁸. A formulação não é imune a críticas, pois, para alguns autores, o princípio também possui âmbito de abrangência em determinadas relações em favor do Estado. Exemplo disso é quando da autuação do Estado (administração) na formulação de negócios não albergados pela posição de superioridade ou até mesmo quando a relação envolve mais de um ente estatal. Com isso, a aplicação do princípio da confiança legítima não seria uma “via de mão única”⁵⁷⁹.

No âmbito do sistema constitucional tributário, insistimos na correção do âmbito destacado acima (via de mão única), pois, no contexto da positivação da relação tributária, o cidadão-contribuinte é quem deve receber a proteção, haja vista a administração também

legitimamente criadas em indivíduos por atos estatais. No mesmo sentido, destaca-se recente decisão do Superior Tribunal de Justiça: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 1.813.684**. Relator para acórdão: Ministro Luís Felipe Salomão. Julgado em 2/10/2019. Ementa: (...) 3. Não se pode ignorar, todavia, o elástico período em que vigorou, no âmbito do Supremo Tribunal Federal e desta Corte Superior, o entendimento de que seria possível a comprovação

posterior do feriado local, de modo que não parece razoável alterar-se a jurisprudência já consolidada deste Superior Tribunal, sem se atentar para a necessidade de garantir a segurança das relações jurídicas e as expectativas legítimas dos jurisdicionados. 4. É bem de ver que há a possibilidade de modulação dos efeitos das decisões em casos excepcionais, como instrumento vocacionado, eminentemente, a garantir a segurança indispensável das relações jurídicas, sejam materiais, sejam processuais. 5. Destarte, é necessário e razoável, ante o amplo debate sobre o tema instalado nesta Corte Especial e considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, da isonomia e da primazia da decisão de mérito, que sejam modulados os efeitos da presente decisão, de modo que seja aplicada, tão somente, aos recursos interpostos após a publicação do acórdão respectivo, a teor do § 3º do art. 927 do CPC/2015 (...).

⁵⁷⁷ MOREIRA, Clara Gomes. **Proteção da confiança e direito tributário**. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, 2018. pp. 110-111 “A proteção da confiança é tratada pelo Supremo Tribunal Federal ora como um sinônimo da segurança jurídica, da boa-fé objetiva ou da teoria do ato consumado (uma relação de identidade), ora como estando contida na segurança jurídica (uma relação de pertinência); em alguns julgados, se a fundou no Estado de Direito; em outras oportunidades, à sua aplicação se exigiu a boa-fé subjetiva do beneficiário; registra-se ainda que esse Tribunal já entendeu que a tutela individual é excepcional e que o decurso do tempo per se não é um critério apto a ensejá-la, sendo que em outra decisão, diversamente, ele concluiu que o decurso do tempo pode ser um critério suficiente à tutela individual; por fim, note-se que, ao empregar a proteção da confiança, normalmente a Corte Suprema se limita a afirmar que houve a limitação de um direito fundamental e o resultado da aplicação (a tutela ou não dele), sem que para tanto haja o desenvolvimento do exame. Há, portanto, uma carência de fundamentação nessas decisões”

⁵⁷⁸ MAUER, Hartmut. **Elementos de direito administrativo alemão**. Tradução: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001. p.78. “o princípio da proteção à confiança está relacionado ao cidadão, ele direciona-se à proteção da confiança do cidadão. Disso resulta que ele somente entra em consideração quando a lei retroativa intervém em direitos do cidadão e, com isso, é agravante”.

⁵⁷⁹ PEIXOTO, Ravi. **Superação do precedente e segurança jurídica**. Salvador: JusPodivm, 2015. pp. 110-117. TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p.221.

ter o dever de orientação, sendo foco ejetor de enunciados conformadores de uma base de confiança.

Adicionalmente, conforme as lições de Misabel Derzi, estando a relação impositiva tributária em um relevo verticalizado (de cima para baixo), a proteção da confiança legítima deve ser direcionada unicamente para o cidadão-contribuinte, e não para a administração tributária⁵⁸⁰. Qualquer atividade protetiva destinada ao Estado, aliás, deve ter como substrato a lei (regimes sancionatórios), e não a atuação da eficácia protetora da confiança legítima, sob pena de desvirtuar o próprio sobrevalor do Estado de Direito.

2.3 – Requisitos para atuação da proteção da confiança legítima

Inspirada em algumas fórmulas bem-sucedidas cunhadas a partir da experiência das cortes, notadamente na Europa, a doutrina costuma fixar critérios para definição do campo de abrangência da proteção da confiança. Esses critérios são denominados requisitos ou elementos para a aplicação direta da garantia protetiva nas situações individuais. São eles: (i) base da confiança; (ii) existência subjetiva da confiança; (iii) conduta exteriorizadora da confiança e; (iv) frustração da confiança.

2.3.1. Base da confiança

O elemento denominado *base da confiança* é o ponto de partida para a perquirição se determinada situação individual encontra-se no âmbito de proteção, isto é,

⁵⁸⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 605-606. “é notável a relação de dependência do cidadão em face do Estado, em seus atos de intervenção e de regulação, de modo que o Ente estatal tem mais recursos, e muito mais abrangentes, para se prevenir de uma decepção (a criação de novos tributos é apenas um dos exemplos entre outros). Nessas hipóteses, aplica-se a regra ‘quanto mais tanto mais’. Segundo BLANKE e também MUCKEL, para a estruturação da proteção da confiança, deve ser ainda determinante a fórmula ‘quanto mais tanto mais’ (je-desto-Formel), que O. BACHOF desenvolveu no Seminário de Ensino sobre Estado de Direito de 1973, que diz o seguinte: ‘quanto maior for a pressão da obrigatoriedade exercida pelo poder público, vinculando respectivamente o comportamento do indivíduo, e quanto mais o indivíduo ficar dependente de uma decisão do poder público, mais fortemente ele dependerá da possibilidade de confiar nessa decisão’. (...) se a proteção fosse considerada em favor do Estado, poderia ficar vulnerado o Estado de Direito, já que, apoiado na sua confiança, o Estado não poderia alcançar uma posição jurídica melhor frente ao cidadão do que, de qualquer modo, já resulta a lei, ou seja, o Direito Público, direitos e deveres dos cidadãos decorrem diretamente da lei”. No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.366.

merece ser protegida em nome da existência de uma situação de confiança legítima. “Trata-se do comportamento de omissão ou ato normativo estatal que origina a confiança. É o que vai servir para introduzir a confiança na mente dos particulares”, sendo, por seu turno, a medida do poder público que atinge o particular⁵⁸¹.

Tal base de confiança (comportamento inicial) pode ser *positiva*, isto é, proveniente de um ato determinado devidamente exteriorizado, como geralmente acontece na maioria dos casos ensejadores da tutela protetiva, ou pode ser *negativa*, assim entendida como uma conduta ou comportamento da administração (Poder Público em geral) obtida de modo contextual ou gradativo. Exemplo disso são as práticas reiteradas realizadas pela administração tributária e a conduta de tolerância da administração sobre fatos levados ao seu conhecimento, sem a aplicação de qualquer expediente sancionatório, entre outras condutas⁵⁸².

A base de confiança poderá emanar de normas em sentido estrito (gerais e abstratas, gerais e individuais, individuais e abstratas e individuais e concretas) construídas a partir de textos de leis, atos administrativos e decisões judiciais, bem como situações fáticas, tais como tolerância identificada a partir de comportamentos reiterados (comportamentos omissivos ou comissivos).

Em sentido simétrico, Heleno Torres denomina o requisito titularidade, conceituando-o como: “a confiança a ser protegida deve decorrer de ato constitutivo de direito que exteriorize, de modo vinculante para o interessado, um estado de confiança sobre certo direito legítimo”⁵⁸³.

Assim, a base de confiança pode ser entendida como a “*aptidão para servir de fundamento para o exercício dos direitos de liberdade e propriedade*”. A amplitude conceitual, todavia, não impõe uma livre escolha ou idêntica qualificação de toda e qualquer base, sob o risco de transformar uma questão jurídica (proteção da confiança) em uma

⁵⁸¹ ARAÚJO, Válter Shuenquener de. **O princípio da proteção da confiança**. 2ª ed. Niterói: Impetus, 2016. p.83. Os autores que trabalham com a ideia da proibição do comportamento contraditório como elemento normativo protetivo da confiança legítima utilizam expediente classificatório semelhante para identificar situações passíveis de proteção, variando apenas a denominação dos requisitos. A base de confiança, por exemplo, é tida como o *factum* ou *factum proprium* (conduta inicial). Nesse sentido: Cf. SCHREIBER, Anderson. **A proibição do comportamento contraditório – tutela da confiança e venire contra factum proprio**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. pp. 134-140.

⁵⁸² CALMES, Sylvia. **Du principe de protection de la confiance legitime em droits allemand, communautaire et français**. Paris: Dalloz, 2001., pp.304-332.

⁵⁸³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. pp. 215-216.

questão psicológica. Daí a necessidade de construção de critérios aptos à identificação do que pode ser juridicamente uma base de confiança⁵⁸⁴.

Segundo Humberto Ávila, essa identificação poderá ser realizada a partir dos seguintes critérios de verificação (de natureza gradual e indiciária⁵⁸⁵): (i) grau de vinculatividade da base; (ii) grau de aparência de legitimidade do ato; (iii) grau de modificabilidade da base; (iv) grau de duração no tempo da base; (v) grau de realização de finalidade da base; (vi) grau de indução da base; (vii) grau de individualidade da base; (viii) grau de onerosidade da base⁵⁸⁶.

O critério *grau de vinculabilidade* está relacionado à premissa de que nem todas as bases normativas possuem a mesma medida de vinculação. No ciclo de positivação da relação tributária, o critério tem um especial relevo, haja vista o complexo emaranhado de comandos vinculativos para a administração tributária e para o cidadão-contribuinte. São várias formas, tais como: leis, decretos, instruções normativas, portarias, atos declaratórios, pareceres, solução de consulta, súmulas administrativas, precedentes judiciais com eficácia vinculante para o fisco, decisões administrativas gerais e individuais e orientações gerais, entre outros. Haverá, com isso, necessidade de se identificar os comandos vinculantes e sua gradação no plano tributário.

⁵⁸⁴ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.368. “A tese aqui defendida é no sentido de que o que caracteriza a base é a sua aptidão para servir de fundamento para o exercício dos direitos de liberdade e propriedade, e não requisitos objetivos que ela possua. Isso ficará claro quando da demonstração de que os atos administrativos inválidos e as leis inconstitucionais, editados em desconformidade com os requisitos objetivos para sua edição, da mesma forma, podem gerar a confiança digna de proteção. Essa constatação não significa que todas as bases tenham igual aptidão para gerar confiança. Isso se deve ao fato de que, sendo fundamental o caráter gerador de expectativas da base normativa, nem todas as bases normativas apresentam o mesmo grau de confiabilidade. Desse modo, o decisivo passa a ser encontrar critérios orientadores que permitam apontar quais são as bases geradoras de confiança legítima e quais são aquelas que não geram a referida confiança, de modo que a jurisprudência deixe de ser casuística e, por consequência, insegura”.

⁵⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.372. “As indagações feitas acima revelam, de outro lado, que há uma *escala* de intensidade de realização dos elementos configuradores da base de confiança. Essa escala, todavia, não pode ser delimitada com base em critérios de *verificação fixa dual* (sim ou não); em vez disso, ela só pode ser construída com base em *critérios de verificação gradual* (mais ou menos). Mais que isso – como se pretende adiante demonstrar –, haverá proteção da confiança quando houver, relativamente aos vários critérios, *mais razões* para proteger a confiança que para não a proteger. Essa é a proposta aqui defendida: a verificação da base da confiança com apoio em critérios de verificação graduais, cuja soma, a ser também gradualmente examinada, indicará se existem ou não mais justificativas para a proteção da confiança que o contrário. O exame desses critérios permitirá construir regras gerais de confirmação ou infirmação da base da confiança”.

⁵⁸⁶ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. pp.374-397.

A aparência (*critério grau de aparência de legitimidade da base*) é um fator decisivo para conformação da base de confiança. Não se exige a regularidade do ato (validade no sentido de qualidade do ato-norma), mas a confiança de que aquele ato é vinculante e deve ser observado pelo contribuinte. É o que pode acontecer, por exemplo, quando a interpretação veiculada em uma solução de consulta contraria a interpretação dominante/vinculante da legislação examinada. No exemplo, há uma gradação que permite estabelecer uma aparência na cogência da orientação. Aliás, a aparência decorre da própria presunção de regularidade dos atos e normas.

O critério *grau de modificabilidade da base* está relacionado ao tempo de permanência, ou seja, quanto maior a potencialidade (pretensão) de permanência da base maior será a probabilidade de gerar uma expectativa de confiança a ser protegida. Por sua vez, o critério *grau de eficácia no tempo da base* é relacionado à duração da base como fator gerador de confiança ao cidadão-contribuinte. Diferencia-se do grau de *modificabilidade* em função da concreção. Enquanto a primeira ainda reside no plano abstrato de vigência, a segunda já se reporta ao fato concreto de permanência.

A realização das finalidades (*critério grau de realização das finalidades da base*) consiste na aproximação com a finalidade pretendida pela regra violada, a qual atrai a incidência do sistema sancionatório da produção irregular. O critério é relacionado à teoria de aproveitamento de atos eivados de vício de produção (campo de atuação de uma regra de conservação). O critério *grau de indução da base*, diversamente, assenta a premissa de que a intensidade de indução da base (admite-se, com isso, uma gradação indutiva) reclama uma maior ou menor proteção da confiança.

“Quanto maior for o grau de proximidade do ato, maior deve ser a proteção da confiança nele depositada. Isso porque há atos de eficácia individual dirigidos a determinados cidadãos e atos de eficácia geral, como leis”⁵⁸⁷, definição que deve ser atribuída ao critério do *grau de individualidade da base*. Finalmente, o critério do *grau de onerosidade da base* está ligado aos impactos (patrimoniais ou não) da base de confiança nos direitos do cidadão (onerosidade).

Em que pese à valia desses critérios acima demonstrados, entendemos não ser possível estabelecer um sistema de reconhecimento (automatizado) que sirva apenas como

⁵⁸⁷ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.391.

um vetor de reconhecimento, sem a necessidade de preenchimento de todos ou um valor mínimo de gradação para a identificação de uma base de confiança.

Helena Torres também reconhece a necessidade de parâmetros para aplicação da confiança legítima a situações materiais. Para ele, o problema deve ser resolvido por meio da adoção de testes de constitucionalidade e legalidade. Esses testes possuem uma função limitadora da atuação do princípio, pois seu espectro de atuação não pode ser tão amplo ao ponto de esvaziar direitos fundamentais e enfraquecer a própria legalidade, tornando sem efeito o regime sancionatório previsto no sistema para controlar a produção irregular (*sistema de invalidades*). Desta feita, os testes defendidos pelo autor revelam a função estabilizadora e calibradora da proteção da confiança legítima de atuação excepcional⁵⁸⁸.

2.3.2. Existência subjetiva da confiança⁵⁸⁹

O segundo requisito para identificar a atuação do princípio da proteção à confiança legítima consiste na “*existência de confiança no plano subjetivo (Vorliegen von Vertrauen)*”. Aqui, lidamos com o aspecto subjetivo do princípio. É preciso que exista indícios de que o indivíduo confiou na continuidade do ato estatal, depositando racionalmente suas esperanças na sua manutenção⁵⁹⁰.

Em outras palavras, para além da existência factual de uma base de confiança, é preciso que essa base tenha sido considerada para a tomada de decisão ou prática de ato ou conduta, v.g., se não há o conhecimento da base, não é possível descrever uma situação de confiança. Só se confia em algo e, no caso, esse algo deve ser necessariamente situações

⁵⁸⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. pp. 218-221.

⁵⁸⁹ CALMES, Sylvia. **Du principe de protection de la confiance legitime em droits allemand, communautaire et français**. Paris: Dalloz, 2001. pp.359-369.

⁵⁹⁰ ARAÚJO, Válder Shuenquener de. **O princípio da proteção da confiança**. 2ª ed. Niterói: Impetus, 2016. p.89. No mesmo sentido: SCHREIBER, Anderson. **A proibição do comportamento contraditório – tutela da confiança e venire contra factum proprium**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. pp. 141-142. “Para que se aplique a proibição do comportamento contraditório não basta o *factum proprium*. É preciso que tal *factum proprium* desperte em outrem uma legítima confiança na conservação do seu sentido objetivo. A confiança que se perquire não é um estado psicológico, subjetivo, daquele sobre quem repercute o comportamento inicial. Trata-se, antes, de uma adesão ao sentido objetivamente extraído do *factum proprium*. Somente na análise de cada caso concreto será possível verificar a ocorrência ou não dessa adesão ao comportamento inicial; mas servem de indícios gerais não-cumulativos: (i) a efetivação de gastos e despesas motivadas pelo *factum proprium*, (ii) a divulgação pública das expectativas depositadas, (iii) a adoção de medidas ou abstenção de atos com base no comportamento inicial, (iv) o grau elevado de sua repercussão exterior, (v) a ausência de qualquer sugestão de uma futura mudança de comportamento, e assim por diante”.

enquadráveis como formadoras de uma base de confiança. No contexto apresentado, o foco de atuação do princípio em debate

(...) passa a refletir menos aqueles aspetos intrínsecos à regularidade formal dos atos praticados pelo Poder Público e mais aqueles que dizem respeito à *eficácia* que eles provocam nos princípios ligados à liberdade, à propriedade, à igualdade e à própria atuação estatal. O essencial não é, portanto, se a base da confiança é, ou não, regular, definitiva, inequívoca, precisa, positiva ou concludente – como sustenta, em geral, a doutrina. Decisivos passam a ser os *efeitos* da base relativamente aos direitos e aos princípios fundamentais, até mesmo quando a base de confiança seja irregular, transitória, equívoca, imprecisa, negativa ou includente, havendo a proteção da confiança se a *inter-relação* entre os elementos dessa base e a sua *conexão* com os direitos fundamentais assim o justificarem⁵⁹¹.

No entanto, além do conhecimento e confiança na base, deve ficar caracterizada uma atuação proba do particular, afastando-se casos em que ele age com má-fé ou intuito fraudulento ou, quando no contexto do controle de produção do ato tomado como base de confiança, sempre soube da ilicitude do ato, aproveitando-se da situação para auferir benefícios. Ressaltamos que o ônus de provar qualquer conduta indicada será sempre do ente estatal, presumindo-se a atuação do particular com base de boa-fé⁵⁹².

2.3.3. Conduta exteriorizadora da confiança

Uma vez verificada a existência de uma base de confiança e situação subjetiva de confiança, é preciso verificar se o particular ordenou suas condutas com fundamento na mensagem normativa contida na base de confiança. Daí se afirmar que o primeiro passo é o cidadão saber da existência da base. Até porque, como já destacado no item anterior, não se pode alegar uma relação de confiança passível de proteção quando o particular, ao tempo da prática do ato, sequer conhecia a base de confiança alegada.

⁵⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p.370.

⁵⁹² SCHREIBER, Anderson. **A proibição do comportamento contraditório – tutela da confiança e venire contra factum próprio**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. pp. 142-143. “A existência do estado de confiança não exige a demonstração absolutamente rigorosa. Pela própria função que o *nemo potest venire contra factum proprium* desempenha no sistema jurídico, qual seja, a de garantir efeitos jurídicos a situações de abusividade mantidas geralmente à margem da lei, pode o magistrado presumir a adesão ao comportamento inicial, a partir de circunstâncias fáticas presentes. A própria existência de um prejuízo sugere, normalmente, que o prejudicado aderiu, em alguma medida, ao *factum proprium*”.

Conhecida a base de confiança, a doutrina estrangeira discute se é necessária a prática de um ato que exteriorize a confiança na base ou se o simples conhecimento já seria suficiente para criar, ao menos presuntivamente, um estado de confiança passível de proteção. Parece-nos existir uma tendência jurisprudencial, especialmente no direito público, em se exigir a exteriorização de uma conduta, de forma que não basta a existência subjetiva da confiança.

Em tese pioneira sobre o tema, Patrícia Baptista inclui a conduta exteriorizadora da confiança como elemento para aplicação do princípio. Normalmente, é nela que remontam as eficácias protetivas ou conservativas do princípio. Nas palavras da autora, “o particular deve de algum modo ter posto em prática sua confiança, traduzindo-a em determinados comportamentos comissivos ou omissivos, em prova de boa-fé”. Se, diversamente, o cidadão não exteriorizar seu estado de confiança, “nada haverá a se proteger, admitindo-se a retirada do ato e o restabelecimento da situação anterior, uma vez que isso não provocará um prejuízo”⁵⁹³.

Curiosamente, analisando o aspecto probatório, vislumbramos uma correlação entre a existência subjetiva e a conduta exteriorizadora da confiança. Por vezes, o elemento indicativo da existência subjetiva da confiança será aferido/comprovado mediante análise da conduta exteriorizadora. Logo, é possível que a análise da presença dos elementos seja conjunta.

2.3.4. *Frustração da confiança*

O último requisito à configuração para a atuação do princípio da proteção à confiança legítima é a existência de uma frustração da confiança, que pode ser entendida como uma conduta do poder público em sentido diverso da base de confiança. Ela pode ser realizada pela edição de um ato normativo ou até mesmo por uma ação ou conduta tomada em sentido diverso da base de confiança.

Trata-se, com isso, de conduta externalizada com o escopo de modificar a situação subjetiva do cidadão ao ponto de o sistema constitucional intervir para garantir uma

⁵⁹³ BAPTISTA, Patrícia Ferreira. **Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro.** (e-book – versão kindle).

proteção relacionada ao próprio desempenho contrário à situação de confiança, neutralização dos seus efeitos para o passado e criação de regime de transição (postergando sua vigência para o futuro). Em suma, é do ato caracterizador da frustração que o cidadão precisa ser protegido.

Ademais, é necessário que a manifestação seja prejudicial ao interessado (particular), ou seja, uma quebra de confiança benéfica não é passível de proteção no âmbito de aplicação do princípio em análise. O prejuízo ficará caracterizado pela posição patrimonial desfavorável em que o particular ficará perante a mudança de comportamento com eficácia retroativa capaz de frustrar (romper) o estado de confiança configurado a partir dos requisitos anteriores.

No Direito Tributário, a frustração da confiança poderá ser configurada nas condutas da administração fiscal tendentes a mitigar direitos do contribuinte, “pela perda de benefício, modificação de regime jurídico, exigência de obrigação nova, aplicação de sanção administrativa e nulidade de ato praticado”, entre outras condutas⁵⁹⁴. No que tange às regras de conservação da norma individual e concreta produzida pelo contribuinte, a frustração da confiança poderá ser efetivada mediante lançamento fiscal complementar realizado após procedimento de fiscalização. O documento poderá externar interpretação da legislação contrária à confiança efetivada na constituição do crédito tributário objeto de revisão e aplicação do regramento sancionatório.

2.3.5. *Análise crítica*

Pensamos, contudo, que o estabelecimento de critérios metodológicos, apesar de ser uma medida adequada em termos de racionalização, não é suficiente, sendo preferível que cada ordenamento ou subsistema desenvolva técnicas concretas para sua concretização. É o que aconteceu no ordenamento alemão, onde os critérios para aplicação da proteção da confiança legítima no direito público foram inseridos no § 48 da Lei de Procedimento Administrativo Federal, de 1976⁵⁹⁵.

⁵⁹⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 227.

⁵⁹⁵ COUTO E SILVA, Almiro. **O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito de a administração pública anular os seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99)**. Revista de Direito

Do mesmo modo, conforme demarcado no capítulo anterior quando enquadrarmos as técnicas de conservação do ato irregular como concretização do bloco segurança jurídica/legalidade, é preferível que os critérios para concretização da proteção à confiança legítima estejam disciplinados em cada ramo do direito, o que facilita a assimilação das suas especificidades, expandindo ou diminuindo seu espectro de atuação conforme o direito tutelado.

Não negamos, porém, a possibilidade de aplicação direta do princípio (sem a mediação das técnicas de concretização) em casos de omissão ou insuficiência da regra para os limites do caso a ser tutelado ou como regra estrutural integrativa na construção de sentido. Até porque há quem entenda que somente seria cabível atuação da proteção da confiança na falta de uma disciplina legal específica⁵⁹⁶.

Adicionalmente, a concretização, mediante introdução de critérios específicos pautados nas especificidades do subsistema regulado, das formas de conservação da produção irregular com base na proteção da confiança também reduz o aspecto de tensão entre a segurança jurídica subjetiva (centrada na proteção subjetiva) e a objetiva (pautada na legalidade)⁵⁹⁷. Na medida em que o sistema já disciplina as regras e formas de conservação, o princípio da legalidade, por vezes mitigado pela proteção subjetiva, passa a ser fortalecido, transformando a tensão em conjunção de forças em busca de um ambiente de estabilização sistêmica.

É o que também defende, por exemplo, Ricardo Lodi Ribeiro, classificando a concretização como uma ponderação legal entre segurança e legalidade. Para o autor, o art.

Administrativo, n. 237. Rio de Janeiro, 2004. p. 277. BAPTISTA, Patrícia Ferreira. **Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro**. (e-book – versão kindle). MAUER, Hartmut. **Elementos de direito administrativo alemão**. Tradução: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001. pp.71-73.

⁵⁹⁶MOREIRA, Clara Gomes. **Proteção da confiança e direito tributário**. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, 2018. p.112. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A proteção da confiança legítima do contribuinte**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 145. Outubro/2007. p. 123. Em sentido contrário, defende-se que a atuação do princípio no direito tributário deverá ser mediada por regras específicas, como ocorre com os artigos 146 e 178 do Código Tributário Nacional: TÔRRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. pp. 570-582.

⁵⁹⁷RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A proteção da confiança legítima do contribuinte**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 145. Outubro/2007. p. 99. “A proteção da confiança quanto à certeza e ao sentido das normas jurídicas surge em meio à tensão entre flexibilidade e estabilidade, sendo resultado da ponderação entre dois pressupostos antagônicos: a necessidade de garantir a conservação dos estados de posse uma vez obtidos em face de modificações jurídicas posteriores (segurança jurídica subjetiva como proteção da confiança) e o Dever do Estado de eliminar posições antijurídicas (segurança jurídica objetiva como legalidade). Trata-se de um conflito interno entre dois princípios inspirados no valor da segurança jurídica, este irá presidir os critérios de decisão sobre qual deve prevalecer no caso concreto, juntamente com outros interesses tutelados pela norma violada pelo ato ilegal”.

146 do Código Tributário Nacional (tema tratado mais adiante) é o resultado de uma ponderação legal com o escopo de acomodar a proteção da confiança e a legalidade dentro do sobreprincípio segurança jurídica⁵⁹⁸.

Há de se considerar que concretização também reduz o âmbito da discricionariedade (tão nociva nos dias atuais), estabelecendo um padrão normativo no tratamento da produção jurídica, inclusive definindo quando e como o ato irregular poderá ser conservado para calibrar as turbulências geradas pela sua inserção no ordenamento jurídico.

Na verdade, quando analisamos a questão sob o prisma do processo administrativo tributário e consideramos a limitação existente para o afastamento de normas jurídica em virtude da sua incompatibilidade com o texto constitucional ou princípios constitucionais de maior abstração⁵⁹⁹, a aplicação direta da proteção da confiança fica ainda mais restrita, o que reclama a sua concretização mediante regras específicas aplicáveis ao Direito Tributário. No âmbito judicial, entretanto, a limitação indicada não subsiste.

3. CONSERVAÇÃO DA PRODUÇÃO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Após analisarmos os aspectos gerais da proteção da confiança e seus requisitos de aplicação, é chegada a hora de verificar se, no subsistema do Direito Tributário, o princípio recebeu atenção do legislador e de que modo podemos considerá-lo na tutela das relações jurídicas tributárias constituídas. Em outras palavras, precisamos demarcar qual o alcance infraconstitucional da proteção da confiança legítima existente e os limites de aplicação no âmbito do controle da produção da norma individual e concreta criada pelo contribuinte.

Em termos de normas gerais do Direito Tributário, são comuns a vinculação da segurança jurídica e a proteção da confiança legítima dos contribuintes às normas direcionadas a limitar a competência da atividade de fiscalização. Isto é, normas impeditivas

⁵⁹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A proteção da confiança legítima do contribuinte**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 145. Outubro/2007. p. 103. “Note-se que a ponderação legal não fragiliza a legalidade, pois tanto a solução anteriormente adotada pela autoridade administrativa (mais favorável ao contribuinte) quanto aquela posteriormente aplicada (mais favorável ao Fisco) são contempladas pela literalidade da lei”.

⁵⁹⁹ A possibilidade de conhecimento direto somente é permitida em restritas situações especialmente previstas na legislação, como, por exemplo, os artigos 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e art. 62 do RICARF.

do exercício do lançamento de ofício complementar mesmo quando, de alguma forma, a atividade constitutiva original possa estar contaminada com algum vício.

Podemos visualizar a atuação do princípio da confiança no art. 178 na medida em que protege os direitos individuais do contribuinte em decorrência da concessão de incentivos fiscais, notadamente aqueles de caráter oneroso e fixados com prazo determinado⁶⁰⁰.

Não obstante a amplitude da aplicação do princípio em comento ao Direito Tributário, nosso foco será as regras de conservação aplicáveis à produção da norma individual e concreta constituída pelo contribuinte, as quais possuem fundamento de validade na proteção da confiança legítima subjetivamente e na segurança jurídica de modo objetivo.

A regra de conservação mais utilizada é, sem dúvida, aquela que atua na produção em razão do decurso do tempo. São as regras que veiculam os prazos decadenciais para a constituição do crédito tributário (*ex vi* o artigo 150, §4º, e o art. 173). O tema já recebeu valiosas contribuições doutrinárias⁶⁰¹, o que permitirá restringir o campo de atuação realizado no presente trabalho para os artigos 146 e 100, que instituem regras protetivas contra mudanças de comportamento da administração tributária e possuem fundamento de validade no aspecto subjetivo da segurança jurídica. Tais normas são, indubitavelmente, regras de conservação, pois impedem a aplicação das regras sancionatórias da produção irregular, em virtude de um estado de confiança da regularidade da produção, gerado pelo próprio poder público no desenvolvimento da sua competência de orientação.

3.1. Modificação de critérios jurídicos: art. 146 do Código Tributário Nacional

A regra em análise pode ser interpretada como a materialização (concretização) da tutela protetora da confiança legítima no âmbito tributário. Trata-se de dispositivo que tutela subjetivamente situações constituídas, em prestígio da segurança jurídica, garantindo o ideal de previsibilidade mediante a não-retroação de atos normativos modificativos de

⁶⁰⁰ Sobre a atuação da proteção à confiança legítima como garantia contra a revogação de benefícios fiscais concedidos: Cf. MOREIRA, Clara Gomes. **Proteção da confiança e direito tributário**. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, 2018. pp. 107-135.

⁶⁰¹ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

outros constituídos anteriormente. Tem razão Alberto Xavier quando atribui ao dispositivo a função de garantir a irretroatividade das normas infralegais: “O artigo 146 nada mais é, pois, que simples corolário do princípio da não- retroatividade, extensível às normas complementares”⁶⁰².

Contudo, seu processo de elaboração remete a um período em que os debates sobre o princípio da proteção da confiança legítima não estavam presentes na doutrina fiscal. Além do mais, os paradigmas sobre a interpretação e a função orientadora da administração ainda eram muito incipientes, porquanto se entendia que haveria uma clareza legislativa ao ponto de o contribuinte aferir com facilidade o comando administrativo compatível com a legislação daqueles produzidos em desconformidade com ela.

Um exemplo de tal paradigma pode ser extraído do *caput* do art. 58⁶⁰³ do Projeto do CTN formulado pela comissão, que somente admitia a vinculação (observância obrigatória) das normas administrativas se elas estivessem compatíveis com a legislação tributária. Ou seja, cada intérprete poderia “escolher” livremente se a norma complementar deveria ser observada a partir de uma análise própria de sua compatibilidade com a lei. Nota-se claramente um certo romantismo no sentido de que a legislação tributária seria clara o suficiente ao ponto de todo e qualquer contribuinte poder fazer um juízo de regularidade da produção normativa, negando-lhe a eficácia normativa em caso de qualquer vício na sua produção.

Por outro lado, conforme já destacado anteriormente, a atividade exercida pelo contribuinte no denominado lançamento por homologação não era considerada um ato de constituição da relação jurídica tributária. Isso se justifica porque vigorava a teoria da eficácia declaratória do lançamento, na qual a relação jurídica tributária materializada pelo vínculo obrigacional surgiria após a causalidade física da prática do evento, independentemente de formalização por meio de uma linguagem competente. Esses ajustes contextuais são importantes para a construção do alcance do regramento em debate nos tempos atuais.

⁶⁰² XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.277.

⁶⁰³ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. p.36. “Art. 58. As circulares, instruções, portarias, ordens de serviço e demais disposições normativas, a que se refere a alínea I do artigo anterior, são de observância obrigatória unicamente quando compatíveis com a legislação tributária que se destinem a completar, nos termos do disposto nos §§ 1º e 2º do art. 54”.

Evidentemente, o mencionado paradigma não se sustenta no atual contexto, devidamente abordado no início do presente capítulo, onde o contribuinte é colocado como autoridade competente para interpretar um complexo sistema normativo tributário. Por isso, necessita do apoio da administração tributária, que atua editando atos com caráter normativo com o escopo de eliminar a margem de discussão sobre o modo de interpretação, objetivo nem sempre concretizado. Aliás, em grande parte dos casos, tais disposições são geradoras de um contencioso administrativo e/ou judicial.

De todo modo, para que atualmente possamos chegar ao correto alcance do dispositivo, precisamos percorrer a sua gênese (sem pretensão de perquirir a “vontade do legislador”), passando pela interpretação usual atribuída pelos órgãos administrativos e chegando ao modelo de interpretação condizente com o corrente contexto regulatório do sistema tributário nacional.

Podemos colocar como ponto inicial para o debate o art. 172 do Anteprojeto do Código Tributário Nacional⁶⁰⁴, elaborado por Rubens Gomes de Sousa. Ele estava inserido após o art. 171 com a indicação dos casos em que era possível a revisão de ofício do lançamento, limitada a casos de erro na ocorrência das circunstâncias materiais do fato gerador (erro de fato), estabilizando-se o ato para a administração nos demais casos. Buscava-se, aparentemente, evitar alterações na confecção do ato constitutivo do crédito tributário. A rigidez, inclusive, foi alvo de críticas, sendo o art. 171 comparado, na época, a uma espécie de coisa julgada administrativa.

A formulação era coerente com o pensamento do autor no sentido da impossibilidade de revisão do lançamento por erro de direito⁶⁰⁵. Já se discutia, naquele tempo, os efeitos danosos na esfera dos direitos do particular, motivo pelo qual a regra geral

⁶⁰⁴ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. p.307. “Art. 172. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente poderá ser efetivada, em relação a um mesmo contribuinte, por ocasião do lançamento imediatamente seguinte à data em que se tenha verificado a modificação”.

⁶⁰⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Limites dos poderes do fisco quanto à revisão dos lançamentos**. Revista dos Tribunais nº 175/1948. p. 38 “O lançamento, em razão das suas características e dos efeitos que dele decorrem, quer seja considerado dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, não pode ser revisto, modificado ou substituído por outro, por ato espontâneo da Administração, em prejuízo do contribuinte, com fundamento em erro incorrido na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, quer tal valoração jurídica tenha sido efetuada diretamente pela Administração, quer tenha sido adiantada pelo contribuinte ou terceiro obrigado à declaração ou informação, e aceita pela Administração”.

de ampla revisibilidade dos atos administrativos não poderia ser automaticamente transportada para o Direito Tributário.

Curiosamente, mesmo sob a ótica de “modificação de critérios jurídicos do lançamento” ou atividade de “revisão do lançamento”, a atividade desempenhada pelo contribuinte nunca foi excluída do âmbito de proteção contra as mudanças de interpretação promovidas pela administração. Nesse sentido, destaca-se o exemplo apresentado por Rubens Gomes de Sousa sobre reservas de capital para apuração do lucro extraordinário⁶⁰⁶, no qual justifica a impossibilidade de lançamento complementar baseado na divergência interpretativa da administração entre o período da declaração e o posterior lançamento de ofício.

Afirma-se que o modelo normativo proposto por Rubens Gomes de Sousa foi importado do sistema jurídico germânico, em especial do art. 176 da *Abgabenordnung* 77⁶⁰⁷. Na prática, a regra alemã estendeu o princípio da irretroatividade (garantido constitucionalmente) para todos os atos produzidos pelo poder público, inclusive aqueles emanados da administração tributária. A doutrina germânica destaca que a inovação legislativa, em verdade, consiste na positivação de entendimento consolidado no Tribunal Constitucional, o qual fundamentava o princípio da irretroatividade.

Para justificar a impossibilidade de modificação dos aspectos interpretativos postos na declaração apresentada pelo contribuinte com base na interpretação aceita pela administração, recorreu-se ao comportamento contraditório como elemento impeditivo da mudança da situação jurídica consolidada após a declaração. Nas palavras do autor, “é inadmissível que o fisco possa *venire contra factum proprium* e anular *ex-officio* um

⁶⁰⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. **Limites dos poderes do fisco quanto à revisão dos lançamentos**. Revista dos Tribunais nº 175/1948. p. 32. “Essa tese que então adiantávamos encontrou logo a seguir uma aplicação prática à hipótese da conceituação das reservas admissíveis no capital efetivamente aplicado para efeito do lançamento do imposto sobre lucros extraordinários: depois de ter admitido que tais reservas eram as existentes no fim do exercício, a Junta de Ajuste dos Lucros passou a entender que eram as existentes no início do exercício, com o que se reduzia o capital efetivamente aplicado e se majorava, em consequência, o imposto devido. Com base nessa mudança de jurisprudência, o fisco entendeu de rever os lançamentos já expedidos, e quanto aos quais em muitos casos o imposto já havia sido arrecadado, na conformidade da primitiva interpretação. A doutrina manifestou-se contrariamente a essa revisão, por se tratar evidentemente de uma divergência superveniente de critérios jurídicos anteriormente aceitos”.

⁶⁰⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Irretroatividade e a jurisprudência judicial**. In: Efeito *ex nunc* e as decisões do STJ. Barueri: Manole, 2008. p.10. “Na anulação ou alteração de ato lançamento notificado, não pode ser considerado em detrimento do contribuinte o fato de 1 – a Corte Constitucional Federal declarar a nulidade de uma lei, em que até então se baseava o lançamento; 2 – um Tribunal Superior Federal não aplicar uma norma que até então se baseava o lançamento; 3 – ter-se alterado a jurisprudência de um tribunal posterior a qual havia sido aplicada pela autoridade fiscal nos lançamentos anteriores (cf. Ricardo Lobo Torres, Separata da ABDF – Resenha – 2º Trimestre/1966, p.13 – Rio de Janeiro).”

lançamento e substituí-lo por outro ou, ainda, proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião do primeiro lançamento”⁶⁰⁸.

No Projeto do CTN, a modificação de critérios jurídicos passou a ser tratada no art. 109⁶⁰⁹, que contou com a redação do atual art. 146⁶¹⁰ do Código Tributário Nacional. Os comentários elaborados pela Comissão ratificam a preocupação de se tutelar a proteção do contribuinte contra mudanças de atos administrativos criadores de situações jurídicas, impedindo que a mudança atinja períodos anteriores à sua modificação⁶¹¹.

Ao comentar a concepção do art. 146 e o pensamento dos seus criadores, Alberto Xavier destaca o objetivo subjacente de aliviar a tensão entre a legalidade estrita aplicável à produção jurídica em geral e, em especial, ao crédito tributário e à segurança jurídica no seu aspecto subjetivo de garantir a estabilidade de atos criadores de situações obrigacionais para o contribuinte⁶¹².

Com a introdução no ordenamento, passou-se a discutir o significado de uma *mudança de critério jurídico* e se ela poderia ser equiparada à existência de um erro de direito, conforme preconizava Rubens Gomes de Sousa. A doutrina acabou se afastando da

⁶⁰⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. **Limites dos poderes do fisco quanto à revisão dos lançamentos**. Revista dos Tribunais n° 175/1948. p. 33.

⁶⁰⁹ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. p. 50. “Art. 109. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo contribuinte, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

⁶¹⁰ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

⁶¹¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. pp.206/209. “O art. 109, que corresponde ao art. 172 do Anteprojeto, exclui a revisão do lançamento com base na modificação superveniente dos critérios jurídicos adotados pelo fisco na expedição do lançamento anterior; a justificação deste dispositivo será também enquadrada no tratamento do problema geral das revisões de lançamento (infra: 100). (...) Em conclusão, o que importa preservar, em matéria de irretratabilidade dos atos administrativos que criam situações jurídicas subjetivas, é essencialmente a permanência do critério jurídico que presidiu à constituição de tais situações, dado como pressuposto que os fatos tenham sido completa e exatamente apurados e que a lei aplicada seja a pertinente à hipótese”.

⁶¹² XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp.267-268. “O que está, na verdade, subjacente ao pensamento de Rubens Gomes de Sousa e de Gilberto Ulhoa Canto, ainda que impropriamente formulado, é que já apontava uma tensão latente entre o princípio da legalidade, favorável a uma revisibilidade ilimitada dos atos ilegais e o princípio da segurança jurídica, favorável à estabilidade dos atos declarativos de situações individuais. Ora, se o princípio da segurança jurídica não vai ao ponto de assegurar a estabilidade a atos administrativos praticados com base em fatos imperfeitamente conhecidos, já pode não tolerar a revisão de atos praticados com pleno conhecimento dos fatos a que se refere, invocando-se um erro na aplicação da lei por parte da autoridade pública que tem o dever funcional de a conhecer”.

concepção inicial pensada pelos artesãos do código, equiparando-se a ideia de critério jurídico a um modelo interpretativo obtido a partir de situações jurídicas e fáticas, isto é, a modificação de uma interpretação, de caráter geral ou individual, construída a partir de uma base fática e normativa.

Em outras palavras, “uma vez adotada qualquer das alternativas de aplicação das normas gerais e abstratas direta ou indiretamente relacionadas com o lançamento, a autoridade administrativa não mais poderá substituí-la por outra alternativa se essa substituição estiver fundamentada na simples modificação de critérios jurídicos estabelecidos na prática do lançamento”⁶¹³. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado conceitua: “Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda a interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que possa dizer que qualquer das duas seja incorreta”⁶¹⁴. A concepção, no entanto, acaba afastado do âmbito de incidência de proteção aqueles modelos interpretativos tidos, *a posteriori*, como incompatíveis com a legislação de regência.

Essa questão é bastante importante e será retomada no momento em que analisaremos comparativamente os artigos 100 e 146 do Código Tributário Nacional. O ponto problemático do art. 146 consiste na interpretação da expressão *critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento*, sobretudo nos dias atuais, onde a função administrativa de promover o lançamento originário foi deslocada para o contribuinte.

Em uma abordagem clássica, a doutrina enxergava no dispositivo um mecanismo de proteção contra a revisão dos lançamentos de ofício em decorrência de mudança de interpretação da autoridade fiscal. Para os adeptos dessa corrente, o dispositivo em debate “pressupõe que, antes da modificação operada nos critérios jurídicos, tenha sido previamente praticado um ato individualizado de lançamento, caso contrário não se justificaria a referência a ‘um mesmo sujeito passivo’”⁶¹⁵. A posição é seguida por Regina

⁶¹³ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 1999. pp. 285-286.

⁶¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.172. No mesmo sentido: Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999. p.75.

⁶¹⁵ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.277. “O que o artigo 146 pretende é precisamente que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração de critérios jurídicos genéricos da interpretação da lei já aplicada. Assim, como corolário da garantia genérica – em favor de todos os sujeitos passivos – de não aplicação retroativa da lei e da interpretação superveniente, constante do artigo 144, o artigo 146 explicita a garantia subjetiva – em favor de cada sujeito passivo individualmente considerado

Helena Costa, que ainda acrescenta a limitação da sua aplicabilidade no Direito Tributário em decorrência do uso, quase na totalidade, do lançamento por homologação para a constituição do crédito tributário⁶¹⁶.

Com isso, sua aplicação ficaria restrita aos casos em que houvesse um lançamento originário e, em seguida, um novo lançamento com escopo de revisão do anterior, com base em uma mudança de interpretação. É possível encontrar alguns julgados administrativos encampando a referida corrente doutrinária⁶¹⁷.

Com base nessa interpretação, o dispositivo, no contexto atual, teria a função de proteger o contribuinte contra alterações realizadas no curso do controle da produção do lançamento complementar, desenvolvido no contencioso administrativo tributário. Trata-se dos casos clássicos em que a própria autoridade administrativa ou instância julgadora altera o fundamento (critério jurídico) utilizado para justificar a lavratura do lançamento de ofício realizado em substituição ou complemento à atividade constitutiva do contribuinte⁶¹⁸.

– de que a interpretação superveniente não pode conduzir à modificação de lançamento que o tenha como destinatário”.

⁶¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp.240-241. “Temos para nós que a introdução de um novo critério jurídico para a realização do lançamento pode ocorrer em razão de o Fisco alterar – por força de decisão administrativa ou judicial – o critério que adotava por outro (ambos considerados aceitáveis), como também em virtude do reconhecimento da existência de erro de direito, isto é, aquele relativo à inadequação verificada entre os aspectos do fato jurídico tributário e a norma geral a ele aplicada. É o caso, por exemplo, de o Fisco alterar o critério para classificação tarifária de produto em relação ao IPI. Em ambas as hipóteses, portanto, inviabilizada está a revisão do lançamento, pois o novo critério, em relação ao mesmo sujeito passivo, somente poderá ser aplicado para futuros fatos jurídicos tributários. Por fim, observe-se que, com a adoção do lançamento por homologação para quase todos os tributos, a aplicação desse dispositivo tem sido cada vez mais limitada”.

⁶¹⁷ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3201-002.603**. Julgado em 28/3/2017. Relatora: Mércia Helena Trajano Amorim. Ementa: MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. Para que haja mudança de critério jurídico, é imprescindível que a autoridade fiscal tenha adotado um critério jurídico anterior, por meio de ato de lançamento de ofício, realizado contra o mesmo sujeito passivo, o que não ocorreu no presente caso, uma vez que o primeiro ato de ofício praticado pela autoridade fiscal foi exatamente a lavratura do presente auto de infração. Dessa forma, não constitui modificação de critério o resultado do procedimento de revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal do produto na NCM, anteriormente adotada pelo importador, visando à apuração dos impostos incidentes na operação de importação, para fins de determinação da alíquota aplicável, fixadas na Tarifa Externa Comum (TEC) e na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 1401-002.405**. Julgado em 13/4/2018. Relator: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Ementa: LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ERRO DE DIREITO. VEDAÇÃO. É vedada à administração pública o reexame de matéria e período já fiscalizados com base na mudança de critério jurídico e/ou erro de direito.

⁶¹⁸ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 1401-003.312**. Julgado em 15/04/2019. Relator: Daniel Ribeiro Silva. Ementa: LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA AUTORIDADE LANÇADORA. IMPOSSIBILIDADE DE MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS PELA DRJ. O lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa (art. 142 do CTN) e o órgão de julgamento não tem competência para alterá-lo mediante a utilização de novos critérios jurídicos. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 9101-003.446**. Julgado em 03/03/2018. Relator: Rafael Vidal de Araújo. Ementa: NULIDADE. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO DO LANÇAMENTO. CTN, ART. 146. ERRO DE DIREITO. O lançamento

Nesse âmbito de atuação, todavia, essa norma age na conservação da produção irregular do contribuinte e, ao mesmo tempo, é o expediente sancionador para o controle da produção realizada pela fiscalização no exercício da sua competência de fiscalização.

Em outras palavras, sua função é dúplice, pois, quando analisada sob a ótica do controle da produção da atividade do contribuinte, ela preserva seus efeitos, mesmo que exista algum vício na constituição do crédito. Sob a ótica do controle de produção da atividade do fisco, ela corresponde às normas sancionatórias da produção irregular, que irá prescrever a retirada do lançamento complementar do mundo jurídico, em decorrência da alteração dos critérios jurídicos utilizados originalmente.

A posição clássica (restritiva) é criticável, especialmente na atualidade, pois deixa de tutelar a proteção da confiança legítima, garantida constitucionalmente, em outras situações igualmente tuteláveis ou que requer uma atuação protetiva ainda maior. É o que ocorre, por exemplo, com a atividade constitutiva exercida pelo contribuinte, a qual poderá estar pautada em condutas individualizadas da administração (normas individuais e concretas produzidas em fiscalizações anteriores), normas complementares editadas de forma vinculante e com alto grau de persuasão e decisões judiciais de caráter vinculante para a administração tributária.

Divergindo da posição tradicional, uma segunda corrente entende que o âmbito de proteção da norma abarca os fatos ocorridos antes da introdução do ato infralegal materializador da mudança de critérios usualmente utilizados pelo fisco. Sendo assim, as situações ainda não constituídas por meio de lançamento de ofício ou até mesmo situações em que não houve a constituição do crédito tributário pelo contribuinte estariam protegidas⁶¹⁹.

complementar, que modifica critério jurídico de lançamento anterior para qualificar a multa de ofício e imputar responsabilidade tributária é nulo, por ofensa ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

⁶¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 351. “O texto legal, de modo expresso, proíbe não a mera revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios para fatos geradores ocorridos antes da sua introdução (que não necessariamente terão sido objeto de lançamento). Se, quanto ao fato gerador de *ontem*, a autoridade não pode, *hoje*, aplicar novo critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se resume) à revisão de lançamento (velho), mas abarca a consecução de lançamento (novo). É claro que, não podendo um novo critério ser aplicado para o lançamento *novo* com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão também não poderá ser aplicado para *rever* lançamento *velho*. Todavia, o que o preceito resguardaria contra mudança de critérios jurídico não seriam apenas *lançamentos* anteriores, mas *fatos geradores* passados”. No mesmo sentido: Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.501. CARRAZZA, Roque Antônio. **Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais – competência dos Tribunais Superiores para fixá-la – questões conexas**. In: Efeito *ex nunc* e as decisões do STJ. Barueri: Manole, 2008. pp. 49-59.

Apesar de tratar o caso como vedação à alteração do lançamento (típico da doutrina clássica), Aliomar Baleeiro admite a eficácia protetiva do dispositivo para os atos praticados pelo contribuinte com lastro em ato da administração revelador de um modelo interpretativo a ser seguido pelo particular, na medida em que cita precedentes do Supremo Tribunal Federal aplicando o dispositivo com maior amplitude⁶²⁰.

Alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais admitem a incidência do art. 146 para além de um procedimento de revisão de um lançamento de ofício constituído anteriormente. No entanto, tem-se exigido que a configuração da mudança de critério somente será configurada diante de uma fiscalização anterior que, expressamente, chancela a interpretação do contribuinte formalizada no autolancamento. A discussão comum em disputas envolvendo a classificação fiscal para fins de incidência de IPI, onde, em muitas situações, o contribuinte já havia sofrido fiscalizações em períodos anteriores sem que houvesse qualquer questionamento por parte da autoridade fiscal acerca da correção da classificação, faticamente geraria um estado de confiança. O entendimento do CARF tem sido bastante restritivo, pois exige, para configuração de uma mudança de critério jurídico, que na fiscalização anterior a autoridade fiscal tenha se manifestado expressamente sobre a correção do procedimento classificatório adotado pelo contribuinte⁶²¹.

A terceira corrente relaciona a interpretação do art. 146 aos estudos atinentes à segurança jurídica (nos seus aspectos objetivos e subjetivos), isto é, o mecanismo positiva o princípio constitucional na seara fiscal. Por isso, deve ser interpretado à luz de eficácia

⁶²⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 510. Sobre os julgados do STF mencionados pelo autor, destaca-se caso em que o contribuinte efetuou sua declaração pautado em um modelo interpretativo chancelado inicialmente pela administração tributária e, posteriormente, foi alvo de um lançamento de ofício substitutivo do lançamento por declaração: Cf. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 69.426. Julgado em 31/3/1970. Relator: Ministro Barros Monteiro. Ementa: IMPOSTO DE RENDA. IMUTABILIDADE DO LANCAMENTO E CONSEQUENTE ABUSO NO PROCESSAMENTO DE UM SEGUNDO LANCAMENTO ADOTANDO NOVO CRITÉRIO. INEXISTÊNCIA DE NEGATIVA DA LEI FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

⁶²¹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3401-006.879**. Julgado em 24/9/2019. Relatora: Maria Cristina Sifuentes. Ementa: NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimento fiscal anterior, não corresponde à modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) ou inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexistência de nulidade. No mesmo sentido: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3201-003.462**. Julgado em 28/2/2018. Relatora: Winderley Moraes Pereira Ementa: MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove atuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária.

normativa daquele princípio, o que autoriza uma ampliação, ou melhor, uma maximização do seu alcance na proteção dos particulares (contribuinte)⁶²². O ponto em comum dos autores enquadrados nessa corrente é a correlação do dispositivo (art. 146 do CTN) com princípios ou limites objetivos derivados da segurança jurídica, tais como a proteção da confiança legítima, irretroatividade, proteção contra comportamentos contraditórios da administração tributária, ato jurídico perfeito concretizado administrativamente e teoria da aparência⁶²³, entre outros.

Adepto da terceira corrente, Heleno Torres faz uma analogia do dispositivo com a garantia constitucional do ato jurídico perfeito (art. 5º, inciso XXXVI, da CF), sendo ele uma espécie de proteção dos “fatos geradores perfeitos”, constituídos a partir de determinado critério jurídico, seja diretamente aplicado pela própria administração (lançamento), seja por meio da orientação vinculante destinada ao contribuinte para que ele pudesse constituir o crédito tributário. Assim, para proteger o contribuinte contra retroação normativa e comportamentos contraditórios do fisco, a norma deve ser direcionada para “fatos geradores, e não lançamentos posteriores à introdução da modificação. O fato gerador pendente de lançamento não pode ser objeto de modificação, dada a exclusão expressa do regime geral do art. 105 do CTN”⁶²⁴.

⁶²² Humberto Ávila situa essa maximização na natureza *expletiva* do dispositivo legal: Cf. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 311 “Com efeito, a própria finalidade das normas gerais é aumentar o acesso material e intelectual das normas tributárias para todos os operadores do Direito, independentemente de serem estes um estudioso do Direito Tributário, um contribuinte que se refere a todos os tributos como sendo ‘taxas’ e à antiga contribuição sobre a movimentação financeira como sendo o ‘imposto do cheque’, ou mesmo um agente público experiente em Direito Administrativo, porém leigo em Direito Tributário. Nesse ponto, a função expletiva é instrumento de segurança jurídica. Afinal, quando os destinatários das normas tributárias podem facilmente compreender que a indelegabilidade da competência tributária advém da própria estrutura federativa tributária? Ou que a inalterabilidade dos conceitos tributários decorre da natureza limitadora das regras de competência e da supremacia da Constituição? Sousa viu no Código Tributário Nacional um instrumento de cognoscibilidade e de calculabilidade do Direito Tributário por meio da fixação de ‘determinados princípios gerais, a serem obrigatoriamente observados pelas leis tributárias federais, estaduais e municipais’ – nada mais que um instrumento de segurança jurídico-tributária, enfim. (...) As mesmas observações realizadas quanto à desnecessidade de dispositivos do Código Tributário Nacional também podem ser feitas relativamente à CF/88. Também nesta há dispositivos que, interpretados a rigor, são meramente expletivos de normas já previstas implícita ou explicitamente no ordenamento constitucional”.

⁶²³ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 488. “O art. 146 citado é o melhor exemplo de aplicação da *teoria da aparência* no Direito Tributário. Sabe-se que a teoria da aparência é fundada e justificada na responsabilidade pela confiança gerada. O contribuinte deve poder confiar nos atos administrativos individuais praticados pela Administração tributária. Se houve erro porque se baseava em lei benéfica, que se revelou inconstitucional ou em jurisprudência que se alterou, a chancela da Fazenda Pública cria a responsabilidade pela aparência, em favor do contribuinte”.

⁶²⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 228.

Outros, porém, enquadram o art. 146 como a mais nítida expressão da proteção da confiança legítima (segurança jurídica no plano subjetivo) no Direito Tributário⁶²⁵. Com precisão, Luiz Flávio Neto justifica o porquê de se considerar como focos geradores de confiança os comportamentos (normativos ou não) gerados pelo Fisco no desempenho de suas funções de orientação e fiscalização:

Quando o Fisco emite um ato administrativo, tornando transparente a sua interpretação quanto à mais correta aplicação do Direito a uma determinada situação, instala-se um farol em meio à tempestade de incertezas em que muitas vezes navegam os particulares: o contribuinte passa a ter a legítima expectativa quanto à forma como a outra parte da relação jurídico-tributária deverá atuar. Sob um ponto de vista pragmático, tais atos administrados, dotados de presunção de legitimidade, têm o potencial de induzir grande parte da coletividade a adotar igual interpretação sem maiores questionamentos⁶²⁶.

Em posição semelhante à nossa, Válter Lobato assevera que a “evolução dos tempos e a necessidade de abarcar o sistema com a proteção da confiança nos atos estatais levaram a um entendimento mais ampliativo do art. 146 do CTN”. Isso levaria o dispositivo a também alcançar, como situação subjetiva tutelável, a atividade constitutiva do crédito tributário realizada pelo contribuinte. Assim, “quando o contribuinte pauta seus atos em atos administrativos concretos e individualizados emanados pela Administração Fiscal para apuração do tributo devido (não somente os atos administrativos de lançamento), na mudança de critérios jurídicos posteriores e que venham a gerar tributo a pagar, pode igualmente invocar o art. 146 para que essa mudança de entendimento seja praticada apenas para fatos geradores futuros”⁶²⁷.

Comparando com os critérios para aplicação do princípio da confiança legítima, podemos decompor os seguintes requisitos para aplicação do art. 146 como modalidade de

⁶²⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p.477; LOBATO, Válter de Souza. **O princípio da confiança legítima retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos**. In: Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte. Sacha Calmon Navarro Coelho (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 426. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 280. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 534.

⁶²⁶ NETO, Luiz Flávio. **Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium***. Revista Direito Tributário Atual, n. 36, 2016.

⁶²⁷ LOBATO, Válter de Souza. **O princípio da confiança legítima retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos**. In: Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte. Sacha Calmon Navarro Coelho (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 431.

proteção das situações constituídas após a introdução da norma individual e concreta produzida pelo próprio contribuinte. Paulatinamente, a correlação do dispositivo com princípio da confiança legítima e seus requisitos vem sendo aceita em alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁶²⁸ e precedentes judiciais, em especial, do Superior Tribunal de Justiça.⁶²⁹

Em primeiro lugar, devemos perquirir a existência de uma base de confiança, assim entendida como enunciado produzido pela Administração Tributária no exercício da sua função de orientação ou no controle de regularidade de normas individuais e concretas produzidas pelo contribuinte. Aqui, a base de confiança poderá ter uma eficácia geral (para todos os contribuintes) ou uma eficácia individual (para único contribuinte).

Por base de confiança de caráter geral devemos entender todo e qualquer ato normativo de natureza vinculante para a administração tributária, tais como: parecer normativo, instrução normativa, portaria, ato declaratório interpretativo e súmulas, entre outros. A base de confiança geral também poderá ser construída por meio de provimentos judiciais com eficácia vinculante para a administração por força direta da Constituição Federal ou por meio de lei receptora da eficácia do provimento judicial.

⁶²⁸ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 9303-004.627**. Julgado em 14/2/2017. Relator Rodrigo da Costa Possas. Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. SEGURANÇA JURÍDICA. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. A modificação de critério jurídico adotado pela autoridade tributária no exercício do lançamento pela autoridade julgadora de primeira instância não é possível, ainda que se resulte em valores inferiores àquele originalmente lançado. A utilização de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, para a apuração do valor tributável mínimo do IPI, efetuado após diligência solicitada pela autoridade julgadora, configura-se como mudança de critério jurídico, que somente produzirá efeitos para fatos futuros, conforme disposto no artigo 146 do CTN. No mesmo sentido: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3402-006.200**. Julgado em 25/2/2019. Relatora: Maysa Sá Pittondo Deligne. Ementa: MODIFICAÇÃO CRITÉRIO JURÍDICO. AUSÊNCIA. ART. 146, CTN. INAPLICABILIDADE. Quando da ocorrência dos fatos geradores autuados, inexistia qualquer manifestação da Secretaria da Receita Federal que reconhecia a validade das classificações fiscais adotadas (base da confiança), necessária para atrair a aplicação desse dispositivo, à luz do princípio da proteção da confiança e da moralidade administrativa. Inexiste, no caso, um critério jurídico adotado anteriormente pela Administração Pública Tributária que teria sido modificado na presente autuação.

⁶²⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 1.669.310**. Julgado em 11/9/2018. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Ementa: (...) 7. Todavia, no sistema tributário vigente, a revisão dos atos administrativos não pode ser admitida de forma indiscriminada, observando-se que a modificação empreendida sobre a interpretação tributária gera efeitos *ex nunc*, ou seja, somente pode ser considerada para os fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução, a impedir que a autoridade coatora atribua à nova interpretação efeito retroativo, o que é vedado pelo art. 146 do CTN, como forma de conferir ao contribuinte maior previsibilidade e segurança jurídica. 8. Logo, os critérios nos quais se funda a resposta dada à Consulta formulada pelo TJRS, exposta no Ofício 492/04/SRRF10/Gabinete, não tem eficácia prospectiva, ficando a Administração livre para alterar os critérios jurídicos em relação a fatos geradores futuros. Entretanto, com base no princípio da segurança jurídica consagrado no art. 146 do CTN, a mudança da solução da consulta pela autoridade fiscal, na forma proposta pelo ofício 567/05/SRRF10/Gabinete, de 17.8.2005, não produz eficácia quanto aos fatos pretéritos, referentes ao período em que vigorou o entendimento da Receita Federal posteriormente revogado.

É importante, todavia, que essa base abstrata esteja respaldada por legislação que leve à vinculação, pois, a nosso ver, não é todo e qualquer enunciado abstrato ou *abstrativizado* (precedente administrativo e/ou judicial) que poderá ser tomado, aprioristicamente, como uma base de confiança. Por isso, a interpretação do dispositivo no tocante à identificação da base de confiança deve ser respaldada na legislação ordinária, que estrutura o funcionamento da atividade tributária como um todo.

Daí porque reservamos, ao final deste capítulo, um espaço para examinar as normas previstas na legislação ordinária que compõem o bloco da proteção da confiança do contribuinte. Por esse motivo, assumem separadamente ou em conjunto com o artigo em comento a função de normas de conservação da produção irregular realizada pelo contribuinte.

De outra parte, a base de confiança de caráter individual é gerada por ato ou comportamento produzido pela administração tributária em relação a um contribuinte. O exemplo típico utilizado pela doutrina é a solução de consulta, porém, consoante será detalhado mais adiante, o procedimento, ao menos no plano federal, vem sendo *abstrativizado* com o escopo de ampliar o espectro de orientação do contribuinte.

A discussão normalmente travada no contencioso administrativo é se uma fiscalização em período anterior pode ser elemento suficiente para gerar uma base de confiança, ou se a importação de mercadoria, por meio do canal vermelho, é elemento ensejador da regularidade dos atos do contribuinte tendentes à constituição do crédito tributário ou, ainda, se o procedimento fiscal de revisão aduaneira poderá se debruçar sobre mudança de entendimento da legislação⁶³⁰.

Além disso, discute-se se até que ponto a omissão da administração tributária pode ser considerada um aspecto constitutivo de uma base de confiança tutelável. É o que

⁶³⁰ O posicionamento do CARF ainda é bastante restritivo à aplicação do art. 146 do CTN aos casos em que houve o desembaraço aduaneiro considerando a interpretação da legislação apresentada pelo Contribuinte e, posteriormente, a fiscalização entende por alterar aquela interpretação em procedimento de revisão aduaneira. Cf. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão nº 3301-006.989. Julgado em 20/8/2019. Ementa REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA. Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita a possibilidade de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN. A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com esse instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos. Em sentido contrário: Cf. Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no Acórdão nº 1301-003.656, que analisou a questão como um mero *obter dictum*.

ocorre, por exemplo, em casos onde o particular pautou sua conduta em uma manifestação externa omissiva denotadora de uma concordância com a conduta, mediante a ausência de lançamento complementar, mesmo ainda não finalizado o prazo decadencial. Trata-se de “proteção da confiança do contribuinte que intensamente age por causa de manifestação estatal omissiva – é o que os alemães chamam de *Verwirkung*”⁶³¹.

Em segundo lugar, a confiança gerada pela base deve ser externalizada por meio de um comportamento do contribuinte. Aqui, indubitavelmente, esse comportamento deverá ser o ato de produção da norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário, evidenciada por meio de declarações constitutivas, amparadas por documentos fiscais e contábeis. Nessa toada, o estado de confiança e sua exteriorização estarão no ato constitutivo (norma individual e concreta) passível de proteção. Como visto acima, esse é um ponto problemático na aplicação da norma do art. 146 no âmbito administrativo, o que também impacta na aplicação do princípio, dada a insistência em se suprimir a aplicabilidade do dispositivo contra mudanças no padrão de orientação da atividade do contribuinte.

O terceiro requisito é a própria frustração da confiança, identificada na situação em estudo como o ímpeto do fisco em realizar o procedimento fiscal e, ao final, produzir lançamento complementar (substitutivo da produção do contribuinte) com fundamento em situação contrária à base de confiança. Note-se que a regra de conservação extraível do art. 146 possui eficácia preventiva, isto é, elimina a competência da fiscalização para realizar o controle de produção da atividade do contribuinte por meio da edição do lançamento de ofício; ou repressiva, pois pode servir de fundamento para invalidação da atividade de controle já realizada pelo fisco (desconstituição do lançamento de ofício complementar).

3.2. Observância de atos complementares da administração tributária: art. 100 do Código Tributário Nacional

O art. 100⁶³², como já assinalado acima, deriva de uma concepção em que se acreditava na total clareza da lei, ao ponto de ser facilmente verificável a compatibilidade

⁶³¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p.491.

⁶³² Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o

dos atos normativos produzidos pelo fisco com a lei. Se incompatível, poderia o contribuinte se abster de observar aquele modelo normativo proposto pela administração tributária. Isso fica muito claro quando analisamos os artigos 109 a 112 do Anteprojeto do CTN⁶³³, elaborado por Rubens Gomes de Sousa, e o art. 58 do Projeto do CTN⁶³⁴.

Vale salientar que, no contexto dos debates para aprovação do código, foi formulada uma sugestão (Sugestão nº 14) de alteração do parágrafo único do art. 100 (redação atual) para “*A estrita observância dos atos administrativos referidos neste artigo, quando invocada como matéria de defesa pelo contribuinte, ou terceiros a que aproveite, excluirá a cobrança posterior do imposto e a imposição de qualquer penalidade*”.

A justificativa, a nosso ver totalmente plausível, foi: “*As autoridades fiscais são órgãos autorizados de interpretação da lei; assim, quando a interpretam contra o fisco, a sua interpretação deve prevalecer, não só com relação a multas, mas também com relação ao próprio imposto. É profundamente inconveniente ao progresso econômico do país a incerteza que afeta os cálculos de custos. A sugestão apenas consagra, aliás limitadamente, a regra geral de que a melhor interpretação da lei é a execução pacífica que as partes lhe deram quando de sua promulgação*”⁶³⁵. Infelizmente, a proposição não foi acolhida, ficando o texto limitado às penalidades e acréscimos moratórios.

O ponto de maior tensão, quando tratamos da conservação do ato irregular, reside no âmbito de atuação desse dispositivo, em especial do seu parágrafo único, que não conserva propriamente o ato do contribuinte, apenas impedindo a aplicação do regime sancionador (multas) e incidência de juros e correção monetária. Sendo assim, de que

Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

⁶³³ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. p.293.

⁶³⁴ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. p.36. “Art. 58. As circulares, instruções, portarias, ordens de serviço e demais disposições normativas, a que se refere a alínea I do artigo anterior, são de observância obrigatória unicamente quando compatíveis com a legislação tributária que se destine a completar, nos termos do disposto nos §§ 1º e 2º do art. 54. § 1º. A estrita observância dos atos administrativos referidos neste artigo, quando invocada como matéria de defesa pelos contribuintes ou terceiros a quem aproveite, excluirá a imposição de qualquer penalidade, ressalvada a cobrança de juros de mora pela omissão ou atraso no pagamento, total ou parcial, de tributo ou de penalidade pecuniária. § 2º. O disposto no parágrafo anterior aplica-se às decisões das autoridades e órgãos coletivos de jurisdição administrativa, e às práticas, métodos, processos, usos e costumes referidos nas alíneas II e III do artigo anterior”.

⁶³⁵ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. p.412.

maneira podemos separar o seu âmbito de atuação do art. 146, na medida em que seus incisos são focos ejetores de confiança, aptos à configuração de uma base tutelável?

Para aqueles que interpretam o art. 146 do CTN como dispositivo com restrita eficácia de impedir a revisão de lançamentos de ofício, com base na modificação de critérios jurídicos adotados anteriormente pela administração, o art. 100 seria aplicável para as demais hipóteses em que o Fisco modifica suas normas complementares introduzindo uma norma de interpretação acerca das leis tratadas nos atos normativos, decisões e práticas reiteradas sobre determinada lei tributária. Em suma, o dispositivo acabaria sendo a regra geral (com protetividade mitigada aos aspectos sancionatórios e encargos moratórios), ficando a proibição plena da mudança de critérios, reservada apenas para os casos de revisão do lançamento.

Ricardo Lobo Torres propugna que a distinção entre os âmbitos de incidência do art. 146 e do art. 100, parágrafo único, se diferenciam em decorrência dos aspectos subjetivos e objetivos. Enquanto o art. 146 protege a situação subjetiva do contribuinte, materializada no lançamento passível de revisão, o art. 100, parágrafo único, é aplicável genericamente, apenas protegendo os contribuintes da incidência de multa e acréscimos moratórios⁶³⁶. A distinção, no entanto, não enfrenta a situação em que o crédito tributário é constituído pelo próprio contribuinte com base na norma complementar descrita no art. 100, e, posteriormente, sua modificação poderá afetar sua esfera subjetiva em decorrência da retroação dos efeitos da norma complementar.

Outra linha de pensamento propugna que o critério distintivo para aplicação do art. 100, parágrafo único, reside na análise da motivação para a substituição/revogação do ato complementar da administração (base da confiança), o qual pautou a conduta do contribuinte. Se a mudança do critério estatuído na norma complementar tiver como fundamento sua contrariedade com a legislação complementada, a consequência jurídica seria apenas a proteção do contribuinte em relação às penalidades e acréscimos moratórios.

⁶³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 280. “A hipótese do art. 146 difere da do art. 100, parágrafo único, do CTN, que diz que a observância das normas administrativas complementares (atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e convênios) exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. No caso do art. 100, parágrafo único, a mudança de critério jurídico normativo incompatível com a lei tributária pode ser aplicada genericamente aos contribuintes, em homenagem ao princípio da legalidade, excluídas as consequências penais. Já no art. 146 protege-se contra a mudança, com efeito retroativo, do critério individualmente utilizado no lançamento relativo a um mesmo sujeito passivo”.

Se, por outro lado, a modificação se deu em virtude de mudança interpretativa igualmente aceita pelo sistema e não conflitantes com a lei, será obrigatoriamente aplicável o art. 146⁶³⁷.

Nossa discordância com a linha de pensamento é fundamentada em dois argumentos autônomos. O primeiro consiste na própria base de construção deste trabalho, que é a possibilidade de o ordenamento jurídico conviver com ato normativo produzido irregularmente, inclusive a própria lei. Desse modo, a estabilidade normativa está encorada, de um lado, no pilar da presunção de regularidade das leis e atos normativos e, do outro, nos mecanismos de controle de produção a que aludimos no capítulo terceiro, exercido por autoridades competentes e procedimentos estatuídos pelo sistema.

Esse modelo faz com que todo e qualquer ato normativo, enquanto não controlado pelo próprio sistema, constitua sua aparência de regularidade (presumida) e produza seus efeitos de regular as condutas intersubjetivas do contribuinte. Tal fato remete ao segundo argumento: se o sistema deve preservar a confiança legítima do contribuinte, como pressupor que este tenha consciência da ilegalidade do ato? Na verdade, ocorre justamente o contrário, pois a legalidade do ato é pressuposta pelo sistema, cabendo ao contribuinte sua observância até que um mecanismo de controle de produção seja instaurado. A instauração do dispositivo de controle pode ser feita, inclusive, por iniciativa do próprio contribuinte, como, por exemplo, por meio de uma ação judicial.

A nosso ver, tudo isso revela a impossibilidade de se estabelecer a distinção entre mudança de critérios legais ou ilegais para fins de identificação do âmbito de atuação e aplicação dos art. 100, parágrafo único, e art. 146 do Código Tributário Nacional, sob pena de mitigar o princípio da proteção da confiança legítima aplicável ao Direito Tributário.

Analisando a questão à luz da segurança jurídica e proteção da confiança, podemos visualizar algumas posições. A primeira, capitaneada por Misabel Derzi⁶³⁸ e

⁶³⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 176. Maio de 2010. p.83. “Em resumo: enquanto o parágrafo único do artigo 100 aplica-se quando houver correção de ilegalidade, o artigo 146 refere-se à simples mudança de critério jurídico, sem que o critério substituído se revele ilegal. Dessa forma, a aparente antinomia entre o artigo 146 e o parágrafo único do artigo 100 no que se refere à aplicabilidade deles aos atos normativos parece resolver-se da seguinte forma: quando o ato normativo posterior corrigir o ato anterior conflitante com a lei, aplica-se o parágrafo único do art. 100; quando, por sua vez, o ato normativo posterior veicular apenas a mudança de critério jurídico relativamente a outro juridicamente possível, deve-se aplicar o artigo 146 do Código Tributário Nacional”. No mesmo sentido: Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 534.

⁶³⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 483. “O parágrafo único do art. 100 fixa a norma segundo a qual a observância pelos contribuintes dos atos normativos nele referidos poderá beneficiá-los (jamais criar para eles encargos novos).

Ricardo Lodi Ribeiro⁶³⁹, atribui ao parágrafo único do art. 100 um modelo *fraco* de tutela da confiança legítima, o qual é derivado de uma ponderação (realizada pelo legislador) com outros princípios, como, por exemplo, o da legalidade. Nesse sentido, o dispositivo permite a retroação decorrente da modificação das normas complementares, apenas resguardando os aspectos sancionatórios⁶⁴⁰.

A professora mineira, entretanto, diferencia os atos normativos indicados no art. 100 de outros com maior grau de vinculabilidade, como, por exemplo, os decretos regulamentadores, afastando as mesmas consequências estabelecidas no parágrafo único. “As mudanças regulamentares não poderão acarretar nem mesmo a cobrança dos tributos pelo valor histórico nominal. Isso se deduz, a *contrario sensu*, do parágrafo único do art. 100”⁶⁴¹, bem como do art. 105 combinado com o art. 96, ambos do CTN⁶⁴², à medida que estabelece uma irretroatividade da legislação tributária, ali compreendida também a legislação regulamentar.

Na hipótese de a administração ter errado na interpretação da lei ou mudado a orientação, substituindo-a por outra, no espaço consentido pela lei e pelo decreto regulamentar, os contribuintes serão obrigados, por força do princípio da legalidade e da hierarquia dos atos administrativos (obrigação *ex lege*), ao pagamento do tributo, mas sem os consectários dos juros, das multas e da correção monetária. Portanto, o art. 100 tolera, parcialmente, a retroatividade da mudança introduzida pelo ato administrativo normativo, complementar ao regulamento, mas de forma profundamente atenuada para proteção da segurança e da confiança do contribuinte, proibindo ao CTN a cobrança de quaisquer juros, multa e correção monetária”.

⁶³⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 250.

⁶⁴⁰ Em sentido análogo, mas com abordagem na proteção contra comportamentos contraditórios: Cf. NETO, Luiz. Flávio. **Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium***. Revista Direito Tributário Atual, n. 36, 2016. “A norma em questão tem como escopo uma porção limitada de hipóteses, com caráter não exaustivo e com a possibilidade de uma situação subsumir-se a mais de um de seus incisos. Em comum, nos incisos do art. 100 do CTN, o legislador elegeu como critério de discrimen atos administrativos não direcionados especificamente ao contribuinte, mas com potencialidade de criar na coletividade a expectativa de cumprimento da norma tributária de determinada maneira, com a imposição de tributos e acessórios de forma contraditória com seu próprio entendimento. (...) Na verdade, o art. 100 do CTN, ao regular as hipóteses sob o seu escopo, restringe a eficácia normativa dessa norma geral. Esse caráter restritivo é evidenciado por seu parágrafo único, que protege o particular apenas contra a imposição de “penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”, mas permite a cobrança do débito principal. Não fosse a tutela expressa de tais hipóteses pelo legislador, o *venire contra factum proprium* poderia ser diretamente reclamado pelo contribuinte para a discussão inclusive do tributo (principal)”.

⁶⁴¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 484.

⁶⁴² Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

O problema é que o art. 96 também inclui no rol de atos normativos integrantes do conjunto *legislação tributária* os atos complementares referidos no art. 100, criando uma incompatibilidade entre o parágrafo único do art. 100 e o art. 105. Organizand o raciocínio: se os atos normativos complementares (art. 100) são integrantes da legislação tributária (art. 96), eles não podem ser aplicados a fatos anteriores à sua edição. Logo, quando se permite o lançamento do tributo em decorrência de mudança de normas complementares (art. 100, parágrafo único), estar-se-á violando o comando normativo da não-retroação (art. 105).

Cassiano Menke, diante do que ele chamou de insuficiência do art. 100, parágrafo único, defende a aplicação do dispositivo em conjunto com outra norma que é aquela construída a partir do princípio da *irretroatividade tributária material* (subproduto do princípio da proteção da confiança legítima). Nas suas palavras, a “proteção do contribuinte deverá ser buscada complementarmente pela atuação do *princípio da irretroatividade*. Isso significa que a tutela estabelecida pelo art. 100, parágrafo único, do CTN, pode ser ampliada pela atuação da proibição de retroatividade em sua dimensão normativa de princípio”⁶⁴³.

Ademais, o modelo interpretativo preconizado acima revela-se ainda mais danoso quando inserimos no contexto do debate tributos incidentes sobre a cadeia de consumo, situação em que sequer o contribuinte poderá remodelar a operação já consolidada, Isso resultará em um prejuízo exclusivo do contribuinte em decorrência de um equívoco ou uma mudança na interpretação estatuída na norma complementar. No exemplo, a proteção da confiança legítima ficará completamente esvaziada⁶⁴⁴.

⁶⁴³ MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**. São Paulo: Malheiros, 2015. pp. 255-256. “A presença, em alto grau, dos critérios acima analisados (confiança, confiabilidade, exercício irreversível de direitos fundamentais, dependência do contribuinte em relação aos efeitos oriundo do posicionamento administrativo modificado, etc.) faz com que também haja proteção em face da pretensão estatal de cobrar tributo retroativamente. As duas normas podem atuar conjuntamente, cada qual com seu âmbito de aplicação. A aplicação da regra reconduzida ao art. 100, parágrafo único, do CTN (proteção diante das penalidades e quanto ao ônus moratórios e de correção monetária), não afasta, por evidente, a aplicação do princípio da irretroatividade”.

⁶⁴⁴TILKIAN, Guilherme. **O princípio da confiança legítima sob a perspectiva das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em matéria tributária**. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, 2014. pp. 135-136. “Já os impostos indiretos, ou que repercutem, são aqueles cuja carga econômica é suportada não pelo contribuinte, mas por terceira pessoa, que não realizou o fato imponible. Essa terceira pessoa geralmente é o consumidor final da mercadoria ou produto. É o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS). Quem suporta a carga econômica não é o patrimônio, por exemplo, do comerciante que vendeu a mercadoria, mas o patrimônio do consumidor final dessa mesma mercadoria. Este, ao adquirir a mercadoria, verá embutido no preço o *quantum* de ICMS foi sendo recolhido por todos os que realizaram as operações mercantis que levavam o bem às suas mãos. Nos casos dos tributos indiretos, uma questão que surge é, por um lado – pela aplicação do art. 100, inciso III, do CTN, combinado com o parágrafo único do mesmo artigo -, se haveria justiça na não-cobrança da penalidade, juros de mora e atualização monetária, mas, por outro lado, efetuar a cobrança do tributo que, por não poder ser tardiamente

Helena Torres associa o dispositivo, em especial as práticas reiteradas descritas no inciso III, a *suppressio*, instituto que teria como principal efeito o afastamento do regime sancionatório, objetivamente aplicado no Direito Tributário (art. 136), em decorrência do estado de confiança e boa-fé gerado em decorrência de atos complementares e práticas reiteradas do fisco. Para ele, “têm-se no caso do art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN exemplo expressivo da preservação da boa-fé em matéria tributária, exercida pelo instituto da *suppressio*. Não se confunde, porém, com alguma hipótese de modificação de critérios do art. 146 do CTN, porque, nesse caso, nenhum critério do lançamento vê-se alterado. A *suppressio tributária* protege unicamente contra a cobrança de acréscimos moratórios e punitivos, a exemplo do que ocorre no direito privado”⁶⁴⁵.

O âmbito de aplicação do dispositivo, todavia, seria mais restrito (ou residual), alcançando situações não contempladas pelo art. 146 do CTN. Se as normas complementares do art. 100 do CTN tiveram o condão de gerar uma base de confiança para a constituição da norma individual e concreta pelo contribuinte (autolançamento), sua modificação, além de impossibilitar a aplicação retroativa (art. 105), terá introduzido aspecto modificativo do critério utilizado para o autolançamento, situação que deverá ser protegida totalmente pela conservação da norma produzida pelo contribuinte e, por conseguinte, será afastada a cobrança do tributo, multa, juros e atualização monetária⁶⁴⁶.

Válter Lobato também defende a possibilidade de incidência do art. 146 do CTN nas situações em que os atos complementares emanados pela Administração Fiscal, mesmo com conteúdo dotado de um alto grau de generalidade, figuraram como elemento vinculativo para atividade de constituição do crédito tributário exarada pelo particular. Segundo ele, “mesmo em tais atos normativos genéricos e abstratos, quando evidentes os critérios jurídicos estabelecidos nos atos normativos originários (que levaram o contribuinte à tomada

transferido ao consumidor final, acabará sendo suportado pelo contribuinte de direito, que deixou de embutir no preço de seu produto ou serviço o valor do tributo que mais tarde se viu obrigado a pagar”.

⁶⁴⁵ TORRES, Helena Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 237.

⁶⁴⁶ O STJ aparentemente adota a posição ampliada da proteção da confiança gerada pelo art. 146 do CTN: Cf. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.233.389. Julgado em 10/12/2013. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Ementa: RECURSO ESPECIAL - MANDADO DE SEGURANÇA - PIS E COFINS - SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA - OBRIGATORIEDADE - ART. 146 DO CTN - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - INAPLICABILIDADE A FATOS PRETÉRITOS - ERRO DE DIREITO. (...) 3. Entendimento adotado pela administração tributária somente após a Solução de Consulta Interna (SCI) n. 58/SRF, de 25/11/2008. Até essa data, por equivocada valoração jurídica dos fatos, reconhece-se a prática de erro de direito. 4. A orientação firmada na SCI n. 58/SRF aplica-se apenas às situações cujos fatos geradores ocorreram após 25/11/2008, proibida a retroatividade - art. 146 do CTN.

de decisão), que detinham grau de vinculação externa, poderia o art. 146 também ser invocado”⁶⁴⁷.

Diversamente, se as normas complementares geraram uma base de confiança para a prática de outras situações, como, por exemplo, cumprimento de deveres instrumentais e dúvidas atinentes à interpretação da legislação tributária não ligadas diretamente com a constituição da norma individual e concreta, a proteção da confiança impedirá a aplicação de multa, juros e atualização monetária.

Outro elemento distintivo que entendemos pertinente consiste no fato de que, desde a edição do Código Tributário Nacional, houve um maior movimento de vinculação da atividade do contribuinte às normas complementares fortalecidas por leis específicas. Esses dispositivos, se não criam normas de conservação autônomas, fortalecem o âmbito de aplicação da norma de conservação por excelência (art. 146 do CTN), de modo que não poderão ser entendidos como uma mera recomendação da administração tributária desprovida de confiabilidade.

Muito pelo contrário! No panorama da complexidade no nosso sistema tributário, o contribuinte cada vez mais deve confiar nos modelos interpretativos mais concretos possíveis, complementares à legislação tributária, externados por atos da própria administração ou do Poder Judiciário com recepção expressa da administração.

3.3. Estrutura das regras de conservação no Código Tributário Nacional

Verificados os aspectos gerais da produção normativa realizada pelo contribuinte, a atuação do princípio da proteção à confiança legítima e o âmbito de atuação dos artigos 146 e 100 do Código Tributário Nacional, é chegada a hora de relacionar as estruturas normativas citadas ao nosso modelo de estudo da produção normativa devidamente desenvolvido nos capítulos pretéritos.

A primeira categoria é a *norma de produção em sentido estrito*, que, na situação estudada, é direcionada ao contribuinte, autoridade competente para a constituição do crédito

⁶⁴⁷ LOBATO, Válder de Souza. **O princípio da confiança legítima retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos.** In: Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte. Sacha Calmon Navarro Coelho (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 432.

tributário por meio da inserção de uma norma individual e concreta, regulada por um procedimento ou *modus* de realização (deveres instrumentais estatuídos pela administração), com conteúdo definido pelo ordenamento tributário em todos os seus níveis (regramento material do tributo).

Sendo assim, a estrutura hipotética simplificada seria: *Dado o fato de o contribuinte verter em linguagem competente, regulada por um procedimento (dever instrumental) a ocorrência de um evento e o subsumir a uma norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência tributária), haverá a introdução regular de uma norma individual e concreta no sistema, formalizadora de uma relação jurídica tributária.*

Por outro lado, também haverá uma *regra sancionatória da produção irregular*, a qual atuará no controle da produção realizada pelo contribuinte, tendo por escopo verificar a regularidade formal e material da produção, exarando o lançamento de ofício complementar e aplicando as penalidades cabíveis, resumindo-se na seguinte estrutura hipotética: *Dado fato de o contribuinte introduzir norma individual e concreta irregular (material ou formalmente), haverá a introdução de norma individual e concreta complementar (lançamento de ofício) e aplicação de penalidade (multas).*

A terceira categoria (*regra de conservação*) advém da proteção da confiança legítima, garantida constitucionalmente, tendo sido positivada no CTN pelas técnicas estabelecidas no art. 146 e 100, parágrafo único. Diante do estado de confiança gerado pelo modelo interpretativo exteriorizado pela administração de formas variadas, haverá a eliminação ou atenuação do regime sancionatório. Se o vício sancionável for atinente a aspectos materiais da constituição do crédito tributário, mas a autoridade competente (contribuinte) pautou a produção em modelo administrativo/judicial gerador de uma base de confiança, o regime sancionatório será neutralizado, não havendo a realização do lançamento complementar. Caso haja, ele deverá ser desconstituído.

Alternativamente, para os demais casos em que o vício não atinge a produção do crédito tributário, será possível a correção por meio de produção de ato complementar ou desconstituição seguida de outro ato, mas haverá a neutralização do regime de aplicação de multa, cobrança de juros e atualização monetária.

Com isso, sua estrutura hipotética será: *dado o fato de a autoridade competente produzir ato irregular com base em modelos normativos vinculantes oferecidos pelo poder público, haverá mutilação total (art. 146) ou parcial (art. 100, parágrafo único) do*

consequente da regra sancionatória pelo descumprimento da norma de produção em sentido estrito.

Finalmente, os aspectos atinentes à base de vinculação e o modo de atuação da conservação da produção realizada pelo contribuinte ainda ficam mais evidentes quando analisamos as demais regras existentes na legislação, as quais são igualmente aplicáveis, seja de modo integral, supletivo ou subsidiário, ao Direito Tributário.

4. CONSERVAÇÃO DA PRODUÇÃO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E AS DEMAIS REGRAS APLICÁVEIS

Como tratado na seção anterior, a manutenção dos atos irregulares pode ter como fundamento de validade a atuação de princípios, como, por exemplo, o da proteção da confiança legítima, porém, dentro do contexto da tríade para o controle da produção (norma de produção em sentido estrito – norma sancionatória pelo descumprimento da norma de produção – norma de conservação da produção irregular) do princípio, pode-se extrair uma norma de estrutura mutiladora da norma sancionatória ou servir de base para, como preferimos, a introdução de técnicas de conservação, criadas por lei e aplicáveis de modo específico para cada subsistema do direito, tutelando suas particularidades.

Nesse sentido, vimos que o Direito Tributário possui normas gerais com função de tutelar a confiança gerada ao particular-contribuinte, impedindo a modificação da situação estabilizada pela norma individual e concreta produzida pelo contribuinte, mesmo que contrária a algum preceito normativo, quando a sua constituição teve por base um padrão interpretativo criado pela administração tributária (base da confiança).

Não obstante ter o caráter de norma geral do Direito Tributário (art. 146, inciso III, da CF), entendemos que o comando normativo consagrado *expletivamente*⁶⁴⁸ pela norma

⁶⁴⁸ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 311 “Com efeito, a própria finalidade das normas gerais é aumentar o acesso material e intelectual das normas tributárias para todos os operadores do Direito, independentemente de serem estes um estudioso do Direito Tributário, um contribuinte que se refere a todos os tributos como sendo ‘taxas’ e à antiga contribuição sobre a movimentação financeira como sendo o ‘imposto do cheque’, ou mesmo um agente público experiente em Direito Administrativo, porém leigo em Direito Tributário. Nesse ponto, a função expletiva é instrumento de segurança jurídica. Afinal, quando os destinatários das normas tributárias podem facilmente compreender que a indelegabilidade da competência tributária advém da própria estrutura federativa tributária? Ou que a inalterabilidade dos conceitos tributários decorre da natureza limitadora das regras de competência e da supremacia da Constituição? Sousa viu no Código Tributário Nacional um instrumento de cognoscibilidade e de calculabilidade do Direito Tributário por meio da fixação de

geral, pode ser concretizado por normas mais específicas, criadas pelos entes políticos com competência legislativa para a criação dos tributos, desde que isso não implique uma supressão das garantias constitucionais disciplinadas no Código Tributário Nacional.

Em outras palavras, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, possuem competência para criar técnicas de conservação, visando a maximizar os mecanismos de proteção do contribuinte existentes em normas gerais do Direito Tributário, sem que isso imponha uma invasão da competência da lei complementar para dispor sobre normas gerais do Direito Tributário.

A concretização disposta acima poderá ocorrer por meio de uma identificação normativa de uma base de confiança que, quando seguida, impede a constituição do crédito tributário de modo retroativo, como é o caso da orientação firmada em solução de consulta ou outros atos normativos a que a lei atribua uma maior vinculação, como também poderá indicar quando e como comando emanados do Poder Judiciário e decisões produzidas no contencioso administrativo, que poderá ser uma eficácia vinculante para as partes e/ou outros contribuintes na mesma situação.

A identificação de critérios normativos para definição de uma base de confiança é salutar, na medida em que introduz na legislação elementos concretos que podem ser utilizados por autoridade sem competência para afastar a aplicação de lei e, ao mesmo tempo, reduzir o arbítrio no que concerne à aplicação da proteção contra mudanças interpretativas existentes no Direito Tributário.

Some-se a isso a existência de uma tendência, ao menos na Administração Tributária Federal, que é o foco de análise no presente trabalho, para exercer cada vez mais o seu dever de orientação, por meio de atos normativos com a maior amplitude para todos os contribuintes ou adoção das razões interpretativas existentes em precedentes emanados do Poder Judiciário. Com isso, é possível encontrar uma gama de dispositivos legais que auxiliam na identificação dessa base de confiança, tutelável pelas normas gerais e princípios constitucionais, a qual, de certo modo, constitui ou serve de elemento para identificar normas mantenedoras da produção normativa realizada pelo contribuinte.

‘determinados princípios gerais, a serem obrigatoriamente observados pelas leis tributárias federais, estaduais e municipais’ – nada mais que um instrumento de segurança jurídico-tributária, enfim. (...) As mesmas observações realizadas quanto à desnecessidade de dispositivos do Código Tributário Nacional também podem ser feitas relativamente à CF/88. Também nesta há dispositivos que, interpretados a rigor, são meramente expletivos de normas já previstas implícita ou explicitamente no ordenamento constitucional”.

Não pretendemos, contudo, esgotar o catálogo de todas as normas que fornecem uma base de confiança complementar. O objetivo seria demonstrar essa atuação por meio de alguns exemplos, tais como: processo de consulta, normas processuais administrativas, normas vinculativas de precedentes judiciais, vinculação de outros atos normativos e as recentes alterações produzidas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB.

4.1. Consulta fiscal

A consulta fiscal consiste em procedimento, de raízes constitucionais (art. 5º, XXXIV, da CF⁶⁴⁹), com o desiderato de promover a estabilização das expectativas interpretativas do contribuinte, eliminando a dúvida no proceder fiscal (função de orientação), por meio de um pronunciamento oficial da autoridade tributária. Ainda no campo constitucional, o “que legitima a consulta é o estado de incerteza objetiva e a instabilidade incompatível com o valor constitucional da segurança jurídica, como seu contravalor. O que juridicamente fundamenta a consulta é a necessidade de preservação da segurança jurídica, valor fundamental insculpido no art. 5º, caput, da CF”⁶⁵⁰.

Nas palavras do saudoso Ruy Barbosa Nogueira, o instituto tem o condão de “antecipar a interpretação de cada fisco em relação ao cumprimento de suas pretensões, pelos contribuintes, por solicitação destes. Para os contribuintes, é importante saber, com antecipação, a interpretação administrativa fiscal em relação a casos concretos que estejam vinculados”⁶⁵¹.

Ou seja, relacionando com a segurança jurídica não suas dimensões objetiva e subjetiva, a consulta concretiza os ideais de cognoscibilidade e calculabilidade. “Isso porque,

⁶⁴⁹ BORGES, José Souto Maior. **Sobre a Preclusão da Faculdade de rever Resposta Pró-contribuinte em Consulta Fiscal e Descabimento de Recurso pela Administração Fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 154. Julho/2008. p. 76. “1.2 - A CF, no seu art. 5º, XXXIV, prescreve que a todos são assegurados, independentemente do pagamento de taxas: (a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra a ilegalidade ou abuso de poder. A atribuição expressa de competência para peticionar (gênero constitucional) inclui a competência implícita para consultar (espécie infraconstitucional). A consulta fiscal é um dos modos pelos quais o direito de petição se manifesta. O dualismo expresso/implícito não ajuda em nada a compreensão dessa matéria. Norma implícita tem o mesmo efeito vinculativo de norma expressa”.

⁶⁵⁰ BORGES, José Souto Maior. **Sobre a Preclusão da Faculdade de rever Resposta Pró-contribuinte em Consulta Fiscal e Descabimento de Recurso pela Administração Fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 154. Julho/2008. p. 78.

⁶⁵¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p.255.

por meio desse procedimento, o contribuinte leva ao conhecimento da Administração “dúvidas relativamente à qualificação jurídica que pode ser atribuída a uma situação de fato concreta”, bem como questionamentos atinentes às consequências de determinada qualificação jurídica adotada⁶⁵².

No Código Tributário Nacional, o instrumento de esclarecimento não foi tratado detalhadamente, existindo apenas no art. 161, §2º⁶⁵³, uma garantia de que a consulta formulada antes do prazo para vencimento do tributo exclui a incidência dos encargos moratórios e penalidades até a divulgação do seu resultado final, sendo irrelevante aferir se a resposta foi favorável às pretensões do consulente.

Isso não significa, entretanto, que o procedimento de consulta somente protege o contribuinte contra a aplicação de penalidades, juros e outros acréscimos moratórios. A norma, na verdade, tem o condão de proteger o contribuinte entre o interregno da propositura da consulta e a sua resposta, não abarcando as situações em que o contribuinte-consulente segue a orientação contida na resposta dada pelo Fisco, havendo, posteriormente, uma mutação no entendimento da administração tributária.

Do ponto de vista histórico, no âmbito federal, podemos destacar a “Instrução Normativa (SRF) 9/69 (revogando todas as respostas anteriores às consultas), a Instrução Normativa (SRF) 26/70 e, finalmente, o Dec. 70.235/72, que lhe dedicou seus arts. 46 a 58, consolidando, em boa parte, o entendimento que então já expressava a doutrina e a jurisprudência”⁶⁵⁴.

O Decreto nº 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo tributário, reservou um capítulo (artigos 46 a 58) dedicado ao processo de consulta, no qual são traçados os aspectos essenciais do procedimento, como: legitimidade para propositura⁶⁵⁵, requisitos

⁶⁵² MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**. São Paulo: Malheiros, 2015. pp. 257-258. “Sendo assim, exatamente por ser emitida levando-se em consideração as circunstâncias específicas do contribuinte, a solução de consulta gera um alto grau de confiança quanto à sua estabilidade no tempo. O contribuinte passa a ter em seu favor uma ‘promessa’ da Administração sobre como ela irá se comportar diante do caso por ele descrito. Em outras palavras: a solução de consulta confere pessoalidade ao posicionamento administrativo e, por isso, cria forte presunção de permanência”.

⁶⁵³ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (...) § 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

⁶⁵⁴ SHOUERI, Luís Eduardo. **Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Vol.10/1995. pp. 119-140.

⁶⁵⁵ Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

formais para a formulação (artigo 47), efeitos da consulta para a fiscalização (artigos 48, 49 e 52), competência para o exame e resposta⁶⁵⁶, recursos e sucedâneos recursais cabíveis⁶⁵⁷. O capítulo em comento sofreu, por meio da Lei nº 9.430/1996, uma grande reformulação com alteração em praticamente todos os artigos.

A Lei nº 9.430/1996, além de alterar a lei do processo administrativo tributário, contém uma seção destinada a regular a consulta fiscal, com complementos acerca da competência para solução de consulta, regime recursal e de uniformização, entre outros. No entanto, o dispositivo de maior relevância é o parágrafo 12⁶⁵⁸ do art. 48, que promoveu uma integração entre os atos administrativos individuais da administração (decisão em processo de consulta), e o art. 146 do Código Tributário Nacional, ressaltando que a mudança de entendimento (independentemente do fundamento para a modificação) somente alcança fatos geradores ocorridos após sua publicação.

É importante destacar que a norma se alinha ao entendimento jurisprudencial sedimentado no âmbito dos tribunais superiores⁶⁵⁹. Destaca-se, ademais, a existência de precedentes do Supremo Tribunal Federal, que, ao reconhecer na consulta instrumento

⁶⁵⁶ Art. 54. O julgamento compete: I - Em primeira instância: a) aos Superintendentes Regionais da Receita Federal, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, atendida, no julgamento, a orientação emanada dos atos normativos da Coordenação do Sistema de Tributação; b) às autoridades referidas na alínea b do inciso I do artigo 25. II - Em segunda instância: a) ao Coordenador do Sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal, salvo quanto aos tributos incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal; b) à autoridade mencionada na legislação dos tributos, ressalvados na alínea precedente ou, na falta dessa indicação, à que for designada pela entidade que administra o tributo. III - Em instância única, ao Coordenador do Sistema de Tributação, quanto às consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas: a) sobre classificação fiscal de mercadorias; b) pelos órgãos centrais da administração pública; c) por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, de âmbito nacional.

⁶⁵⁷ Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência. Art. 57. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício de decisão favorável ao consulente.

⁶⁵⁸ Art. 48. (...) § 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

⁶⁵⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 1.669.310**. Julgado em 11/09/2018. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Ementa: (...) 7. Todavia, no sistema tributário vigente, a revisão dos atos administrativos não pode ser admitida de forma indiscriminada, observando-se que a modificação empreendida sobre a interpretação tributária gera efeitos *ex nunc*, ou seja, somente pode ser considerada para os fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução, a impedir que a autoridade coatora atribua à nova interpretação efeito retroativo, o que é vedado pelo art. 146 do CTN, como forma de conferir ao contribuinte maior previsibilidade e segurança jurídica. 8. Logo, os critérios nos quais se funda a resposta dada à Consulta formulada pelo TJRS, exposta no Ofício 492/04/SRRF10/Gabinete, não tem eficácia prospectiva, ficando a Administração livre para alterar os critérios jurídicos em relação a fatos geradores futuros. Entretanto, com base no princípio da segurança jurídica consagrado no art. 146 do CTN, a mudança da solução da consulta pela autoridade fiscal, na forma proposta pelo ofício 567/05/SRRF10/Gabinete, de 17.8.2005, não produz eficácia quanto aos fatos pretéritos, referentes ao período em que vigorou o entendimento da Receita Federal posteriormente revogado.

vinculativo destinado à proteção da boa-fé e confiança do contribuinte, impôs ao Estado de São Paulo o dever de indenizar o contribuinte pelos prejuízos causados após a modificação de entendimento manifestado na consulta e, posteriormente, modificado pela administração tributária estadual⁶⁶⁰.

Na sua configuração jurídica originária, a consulta fiscal tinha como resultado a produção de um ato normativo individualizado para o consulente, *v. g.*, a base de confiança gerada pelo modelo interpretativo apresentado pela Administração Tributária era restrita para um contribuinte ou grupo de contribuintes, representado por entidade de classe⁶⁶¹. Esse escopo justificava a estruturação procedimental da consulta com a repartição de competência entre os órgãos descentralizados e Receita Federal do Brasil, além da instituição de um recurso ou outro mecanismo de uniformização para o órgão central (vide: artigos 48 e 49 da Lei nº 9.430/1996).

A morosidade nas respostas aos questionamentos individuais, aliada à baixa abrangência dos efeitos dos modelos interpretativos pelo Fisco, fez com que houvesse inicialmente um processo de centralização de competência para responder os questionamentos formulados pelo contribuinte na tentativa de conferir mais eficiência ao procedimento. Todavia, com a edição da Instrução Normativa nº 1.396/2013, o modelo passou a caminhar para uma maior *objetivação*, garantindo ao órgão central, por meio da COSIT (Coordenação-Geral de Tributação), a análise única do questionamento da legislação tributária e, ao mesmo tempo, atribuindo ao modelo interpretativo definido na solução da consulta uma eficácia vinculante para todos os contribuintes na mesma situação, independentemente de ele ser o consulente (art. 9º com redação dada pela Instrução Normativa nº 1.434/2013⁶⁶²).

O art. 9º da Instrução Normativa nº 1.396/2013, que garantiu efeitos *erga omnes* à solução de consulta formulada inicialmente por um contribuinte ou grupo representado por órgão representativo de classe, possui fundamento de validade no art. 146 do Código

⁶⁶⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 131.471**. Julgado em: 9/4/1996. Relator: Ministro Marco Aurélio Mello. Ementa: TRIBUTÁRIO - CONSULTA - INDENIZAÇÃO POR DANOS CAUSADOS. Ocorrendo resposta à consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque.

⁶⁶¹ Art. 51. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos no artigo 48 só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.

⁶⁶² Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Tributário Nacional, ratificando o entendimento no sentido de que o dispositivo é, por excelência, a base infraconstitucional da proteção da confiança, exercendo, no caso do controle de produção da norma individual produzida pelo contribuinte, a função de conservar sua produção, ainda que tida como incompatível com o entendimento da Administração Tributária. Aqui a base de confiança é definida como individual para o consulente e geral para os demais contribuintes sujeitos aos mesmos aspectos fáticos e jurídicos.

O modelo vinculante, aliás, vem sendo utilizado pelos contribuintes para reclamar a aplicação do art. 146 do Código Tributário Nacional e, com isso, afastar a incidência retroativa de qualquer mudança interpretativa geral ou individual (para uma fiscalização específica) da Receita Federal do Brasil⁶⁶³. Há, porém, uma questão intertemporal que precisa ser enfrentada pelos tribunais administrativos e/ou judiciais, pois a norma não é clara acerca das respostas às consultas formuladas pelo órgão competente (Cosit) antes da ampliação da eficácia promovida pela Instrução Normativa nº 1.396/2013 (período anterior a setembro de 2013)⁶⁶⁴.

Sendo assim, quando houver a decisão de uma solução de consulta aplicável a um grupo de contribuintes indeterminados (eficácia objetiva da consulta) e a norma individual e concreta produzida pelo contribuinte se amolda a ele, estaremos diante de um caso de conservação da produção, ainda que posteriormente a administração revogue ou

⁶⁶³ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3402-006.739**. Julgado em 24/7/2019. Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula. Ementa: SOLUÇÕES DE CONSULTA. EFEITO VINCULANTE. A PARTIR DE 17/9/2013. As Soluções de Consulta e as Soluções de Divergência publicadas a partir de 17/9/2013 têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal e respaldam qualquer sujeito passivo que comprove enquadrar-se na hipótese por elas abrangida (art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.393/2013). CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3302-003.624**. Julgado em 21/2/2017. Relatora: Lenira Rodrigues Prado. Ementa: EXTENSÃO DOS EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT. A Solução de Consulta da COSIT tem efeito vinculante no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de sorte que o entendimento nela exarado deverá ser observado pela Administração Tributária, inclusive por seus órgãos julgadores, quando da apreciação de litígios envolvendo a mesma matéria e o mesmo sujeito passivo, seja individualmente, seja vinculado a entidade representativa da categoria econômica ou profissional

⁶⁶⁴ Destacamos julgados com interpretação no sentido de que somente as consultas respondidas após a Instrução Normativa nº 1.396/2013 teriam eficácia para todos os contribuintes: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 9303-008.406**. Julgado em 21/3/2019. Relator: Demes Brito. Ementa: ROCESSO DE CONSULTA. EFEITOS SOMENTE ENTRE AS PARTES. Até a edição da IN RFB nº 1396/2013, o processo administrativo de consulta formalizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária produzia efeitos exclusivamente entre as partes, consulente e Fisco. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3302-007.286**. Julgado em 19/6/2019. Relator: Jorge Lima Abud. Ementa: PRÁTICAS REITERADAS. INEXISTÊNCIA. EXCLUSÃO DE MULTA E JUROS. DESCABIMENTO. Até a edição da IN RFB nº 1396/2013, o processo administrativo de consulta formalizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária produzia efeitos exclusivamente entre as partes, consulente e Fisco. A apresentação de Soluções de Consulta e de Divergência de terceiros não vincula a fiscalização, não constituindo assim as denominadas “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”.

modifique aquele ato, seja por contrariedade à legislação (ilegalidade)⁶⁶⁵, seja em virtude de mudança interpretativa (escolha entre uma das várias possíveis).

Como dito alhures, o modelo procedimental da consulta reforma a eficácia da norma de conservação prevista no Código Tributário Nacional, sem que isso possa implicar uma invasão de competência reservada às normas gerais do Direito Tributário.

4.2. Atos normativos produzidos pelo Poder Executivo e o seu enquadramento como base de confiança (critério jurídico)

A consulta fiscal, conforme já tratado, é instrumento que vem contribuído para a formação do bloco de atos gerados pelo Poder Público no seu mister de exercitar sua competência legal de orientar o contribuinte sobre a interpretação da legislação tributária e, conseqüentemente, contribuir para a formação de normas individuais e concretas regulares, isto é, compatíveis com o modo de produção disposto na legislação de regência.

O primeiro instrumento do bloco infralegal de orientação consiste nos regulamentos, introduzidos no sistema por meio de decretos editados pelo Presidente da República com base na competência prevista no art. 84, inciso IV, da Constituição Federal⁶⁶⁶. O instrumento não possui a função de ultrapassar os limites normativos definidos na lei, mas sim facilitar seu cumprimento pelos destinatários⁶⁶⁷.

No Direito Tributário, sua função é muito importante, ao ponto de ser expressamente mencionado nos artigos 99 e 212 do Código Tributário Nacional⁶⁶⁸, pois consolida toda a legislação tributária aplicável a determinado tributo/assunto, sistematizando as normas e, por conseguinte, facilitando a aplicação por parte dos seus destinatários em

⁶⁶⁵ No mesmo sentido: Cf. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 664. “A consulta, do ponto de vista do contribuinte, só tem sentido se ela vincular a Administração e, por isso, puder permitir um âmbito protegido de exercício dos direitos fundamentais. Sendo assim, ainda que a resposta à consulta seja declarada nula, deve haver proteção, com base no princípio da confiança e boa-fé”.

⁶⁶⁶ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

⁶⁶⁷ Sobre a função dos regulamentos e a sua relação com a legalidade: Cf. ROSENBLATT, Paulo. **Competência regulamentar: legalidade, delegações legislativas e controle judicial**. São Paulo: MP Ed., 2009. p. 73-146.

⁶⁶⁸ Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei. Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

virtude de uma maior acessibilidade e cognoscibilidade (ideais da segurança jurídica). Por isso, seu grau de vinculação é tão elevado que o disposto no decreto regulamentador não pode ser afastado sequer pelos órgãos julgadores, responsáveis por controlar a legalidade da constituição do crédito tributário, *ex vi* o multicitado art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972.

Nesse contexto, sua base de confiança é inquestionável, contribuindo para a estabilidade do sistema normativo. Qualquer alteração do decreto, ainda que fundada no seu descompasso com a legislação regulamentada, constitui para o contribuinte que o seguiu uma quebra da base de confiança e, conseqüentemente, um elemento instaurador da proteção estabelecida no art. 146 do Código Tributário Nacional.

Além dos decretos regulamentadores, no bojo da própria atividade do Fisco é possível identificar uma série de atos complementares geradores de uma base de confiança, tais como: instrução normativa, portaria, parecer normativo e ato declaratório interpretativo, entre outros. Sua vinculação interna, em virtude do critério da hierarquia administrativa, externaliza para o contribuinte uma segurança na regularidade do ato ou, mesmo desconfiando da sua regularidade, a confiança de que a administração seguirá o mencionado ato na realização das suas atividades, inclusive a de fiscalização.

Isso fica bastante claro quando verificamos a orientação no sentido de que a administração deve seguir as orientações normativas internas para a solução de consultas dos contribuintes (art. 8 da Instrução Normativa nº 1.396/2013⁶⁶⁹) quando exerce sua competência de fiscalização e julgamento na primeira instância ou outros processos no âmbito da Receita Federal do Brasil (art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112/1990 e art. 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341/2011⁶⁷⁰).

Outro componente do bloco de vinculação são os pareceres emitidos pelos órgãos da Advocacia Geral da União, nos termos dos artigos 40 e 42 da Lei Complementar nº 73/1993⁶⁷¹ e art. 19-A, incisos I e II, da Lei nº 10.522/2002 (com redação dada pela Lei

⁶⁶⁹ Art. 8º Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante.

⁶⁷⁰ Art. 116. São deveres do servidor: (...) III - observar as normas legais e regulamentares; Art. 7º São deveres do julgador: (...) V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

⁶⁷¹ Art. 40. Os pareceres do Advogado-Geral da União são por este submetidos à aprovação do Presidente da República. § 1º O parecer aprovado e publicado juntamente com o despacho presidencial vincula a Administração Federal, cujos órgãos e entidades ficam obrigados a lhe dar fiel cumprimento. § 2º O parecer aprovado, mas não publicado, obriga apenas as repartições interessadas, a partir do momento em que dele tenham ciência. Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo

nº 13.874/2019)⁶⁷². Existe, contudo, uma discussão se um parecer emitido pela Procuradoria da Fazenda Nacional, que exerce a função de parte no contencioso administrativo tributário, aprovado pelo Ministro de Estado pode vincular os órgãos de julgamento. Entendemos que a interpretação do art. 26-A, §6º, inciso II e demais dispositivos da legislação não permite a vinculação de tais pareceres, limitando-se aos pareceres previstos no art. 40 da Lei Complementar nº 73/1993⁶⁷³.

Logo, todos esses atos, quando considerados pelo contribuinte para a constituição do crédito tributário, devem ser considerados como um critério jurídico inicial adotado pelo Fisco, na medida em que sua alteração reclama a solução jurídica estampada no art. 146 do CTN, a qual impede a retroação do novel entendimento para fatos geradores anteriores à sua introdução, conservando a produção inicial realizada pelo sujeito passivo, ainda que ela seja taxada como irregular.

4.3. Atos produzidos no processo administrativo tributário e seu enquadramento como base de confiança

O contencioso administrativo tributário, como sabido, possui a função de controlar a legalidade da constituição do crédito tributário e atividade da fiscalização tendente a controlar a produção realizada pelo contribuinte. Quando tratamos do lançamento de ofício, realizado no exercício do poder de fiscalização, o processo administrativo controla a produção da administração realizada no controle da produção do contribuinte, v. g., trata-se do “controle do controle da produção”.

Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

⁶⁷² Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou. (...) § 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Economia, adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa.

⁶⁷³ Para uma análise mais aprofundada do tema: Cf. SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. QUEIROZ, Mary Elbe. **A (des)vinculação dos membros do CARF aos pareceres da PGFN, aprovados pelo Ministro da Fazenda**. In: Tributação e liberdade. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). São Paulo: Noeses, 2014. pp. 1425-1454.

As reiteraões de decisões administrativas, com ampla publicidade para todos os contribuintes, acabam, todavia, gerando um efeito reflexo de orientaão, na medida em que as decisões externam um modelo interpretativo sobre determinada parte da legislaão, mediante debate qualificado realizado por um órgão julgador nos termos da lei processual. Discute-se, com isso, se um conjunto de decisões proferidas em um mesmo sentido seria capaz de formar uma base de confiança tutelável e, em caso positivo, essa tutela seria total (art. 146 do CTN) ou parcial (art. 100, parágrafo único, do CTN).

De modo expreso, a legislaão processual atribui às súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, previstas no art. 72 do seu Regimento Interno (aprovado pela Portaria MF nº 343/2015), dois tipos de vinculaão. A primeira é a vinculaão interna (fraca), pois é vedado ao julgador daquele órgão afastar a sua aplicaão (art. 45, inciso VI). Também não será conhecido o recurso especial direcionado à Câmara Superior de Recursos Fiscais nem caberá o recurso de agravo, quando a decisão recorrida estiver em conformidade com a súmula (art. 63, §2º, e art. 71, §2º, inciso VI)⁶⁷⁴.

A segunda trata da vinculaão para toda a Administraão Tributária (forte), quando a súmula é aprovada pelo ministro de Estado da Economia, nos termos do art. 75 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁶⁷⁵. Nesses casos, o entendimento consolidado no enunciado sumular é de observância obrigatória em toda a administraão tributária federal.

Sem dúvida, o enunciado sumular é um elemento indutor de uma base de confiança, pois evidencia a consolidaão de uma interpretaão em todos os órgãos do contencioso administrativo tributário. Nos casos dos enunciados aprovados pelo ministro de Estado, a vinculaão é ainda mais evidente, à medida que a fiscalizaão fica impedida de adotar interpretaão diversa daquela disposta na súmula.

⁶⁷⁴ Art. 45. Perderá o mandato o conselheiro que: (...) VI - deixar de observar enunciado de súmula ou de resoluão do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62; Art. 63. (...) § 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposião do recurso. Art. 71. § 2º O agravo não é cabível nos casos em que a negativa de seguimento tenha decorrido de: (...) VI - observância, pelo acórdão recorrido, de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, bem como das decisões de que tratam os incisos I a IV do § 12 do art. 67, salvo nos casos em que o recurso especial verse sobre a não aplicaão, ao caso concreto, dos enunciados ou dessas decisões;

⁶⁷⁵ Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederaão representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicaão de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relaão à administraão tributária federal

A Lei nº 13.874/2019 inseriu o art. 18-A à Lei nº 10.522/2002⁶⁷⁶, que dispõe sobre a criação de um comitê formado por integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com o objetivo de aprovar súmulas oriundas de reiterados julgamentos do CARF, com eficácia vinculante para toda a administração. A modificação legislativa revela uma tendência de a administração ampliar a edição dos enunciados, pois o procedimento de aprovação será muito mais simples que aquele disposto no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Na verdade, a vinculação gerada pela súmula poderá transcender a esfera administrativa e impactar as demandas tributárias levadas ao Poder Judiciário. O art. 496, §4º, inciso IV, do Código de Processo Civil afasta o reexame necessário nos casos em que o entendimento do magistrado é o mesmo daquele veiculado em súmula administrativa. Quando combinado com o art. 311, inciso II, do Código de Processo Civil, o dispositivo permite inclusive a formulação e deferimento de tutela de evidência baseada no enunciado sumular⁶⁷⁷.

Entendemos, com isso, que o enunciado sumular oferece uma base de confiança ao contribuinte, isto é, pode ser considerada um critério jurídico que deve ser observado na constituição do crédito tributário pelo particular. Sua modificação, por consequência, deverá ser considerada uma mudança desse critério, atraindo a incidência do art. 146 do Código Tributário Nacional para impedir a retroação do entendimento e conservar a produção normativa realizada pelo particular.

Prosseguindo a análise, há a discussão se outras decisões produzidas pelos órgãos administrativos de julgamento poderiam, igualmente, transmitir uma base de confiança suficiente para atrair a incidência do art. 146 do CTN. O tema ganhou novo folego após a inserção do parágrafo único do art. 24 da LINDB (analisado mais adiante), onde se atribuiu uma eficácia orientadora à jurisprudência majoritária de determinado órgão julgador. Afinal, é possível atribuir a sucessivas decisões do órgão julgador tal eficácia?

⁶⁷⁶ Art. 18-A. Comitê formado de integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editará enunciados de súmula da administração tributária federal, conforme o disposto em ato do Ministro de Estado da Economia, que deverão ser observados nos atos administrativos, normativos e decisórios praticados pelos referidos órgãos.

⁶⁷⁷ Para uma análise mais aprofundada sobre o cabimento da tutela de evidência quando houver enunciado sumular favorável ao contribuinte: Cf. SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. QUEIROZ, Mary Elbe. **Tutela de evidência na execução fiscal**. In: Racionalização do sistema tributário. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). São Paulo: Noeses, 2017. pp.929-952.

Não discordamos das manifestações doutrinárias que atribuem às condutas decisórias reiteradas a constituição de uma base de confiança. Também devemos segregar situações que envolvem uma prática reiterada em relação a um mesmo contribuinte daquela que enseja uma base geral de confiança objetiva (geral). A análise aqui realizada envolve a segunda hipótese (vinculação objetiva).

Nesse sentido, o problema reside em saber qual foi o tratamento dado pela norma geral do Direito Tributário incidente para tal situação. Como visto acima, dada a complexidade do sistema tributário, há um emaranhado de manifestações da administração, algumas com eficácia vinculante, outras não. Para responder à indagação, recorreremos a um texto normativo até muito tempo esquecido dos debates tributários, qual seja: art. 76, inciso II, da Lei nº 4.502/1964⁶⁷⁸.

O dispositivo foi inserido no ordenamento no momento anterior ao Código Tributário Nacional e busca afastar a incidência de penalidade nas situações elencadas como ensejadoras de boa-fé por parte do contribuinte. Na atualidade, o ponto que enseja o debate consiste na alínea “a”, que atribui à decisão proferida pela última instância julgadora administrativa aspecto vinculador não apenas para as partes, mas para todos os contribuintes na mesma situação. Considerando a atual estrutura do contencioso administrativo tributário, a decisão de última instância deve ser entendida como aquela proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No plano jurisprudencial, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscal, apesar de não ter uma posição consolidada, já iniciou a análise sobre a aplicabilidade e efeitos da norma em comento. A *primeira posição* defende a revogação tácita do dispositivo em virtude da edição do art. 100 do Código Tributário Nacional, especialmente o inciso II. O argumento utilizado na decisão é que o inciso II somente afastaria a aplicação de penalidade nos casos em que a decisão administrativa contivesse uma eficácia normativa atribuída por lei⁶⁷⁹.

⁶⁷⁸ Art. 76. Não serão aplicadas penalidades: (...) II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto: a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte; c) de acordo com interpretação fiscal constante de circulares, instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes.

⁶⁷⁹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 1402.003.605**. Julgado em 11/12/2018. Relatora: Edeli Pereira Bessa. Ementa: PENALIDADES. ART. 76 DA LEI Nº 4.502/64. NÃO APLICAÇÃO. Embora o artigo 76, II, alínea a, da Lei nº 4.502/64 exclua a penalidade pela observância de decisão irrecurável de última instância administrativa, o artigo 100 do CTN (Lei nº 5.172/66), norma posterior,

Discordamos, pois não é função da norma geral do Direito Tributário (art. 100 do CTN) dispor sobre todas as hipóteses em que uma decisão administrativa poderá servir de fundamento para afastar a aplicação de penalidade acaso seja seguida por outros contribuintes que não figuraram como parte no processo. Trata-se de competência reservada à lei ordinária, editada por cada ente político. Por isso, o art. 76, inciso II, alínea “a”, no momento da sua edição não figurava como uma norma geral do Direito Tributário, não conflitando com o art. 100. Ao contrário, ele complementa o aludido dispositivo na medida em que indica qual decisão deverá, na esfera da União, ser considerada objeto de incidência do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Luiz Flávio Neto avulta, ao tratar do texto normativo em debate (art. 76, inciso II, da Lei nº 4.502/1964), que “o legislador ordinário se satisfaz com uma única decisão da CSRF como requisito para a demonstração da razoabilidade da conduta do acusado capaz de lhe garantir proteção jurídica contra comportamentos contraditórios da Administração”. Desse modo, a norma ordinária “apenas declara a garantia *do nemo potest venire contra factum proprium*, com caráter meramente pedagógico ou didático”⁶⁸⁰.

A *segunda posição* jurisprudencial reconhece a plena vigência e eficácia do dispositivo⁶⁸¹, acrescentando que o art. 567 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto

passou a excluir penalidades apenas no caso de observância de decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa.

⁶⁸⁰ NETO, Luiz. Flávio. **Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium***. Revista Direito Tributário Atual, n. 36, 2016.

⁶⁸¹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3302.006.429**. Julgado em 29/1/2019. Relator: Paulo Guilherme Deroulede. Ementa: EXCLUSÃO DE PENALIDADE. APLICAÇÃO DO ARTIGO 76, II, "a" da Lei nº 4.502/1964. DECISÕES EM SITUAÇÕES DISTINTAS DA JULGADA NOS AUTOS. Não se aplica a exclusão de penalidade de que trata o artigo 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 quando as decisões administrativas paradigmas tratam de situações jurídicas distintas das decididas nos autos. No mesmo sentido, destacamos julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 9303-003517**. Julgado em 15/3/2016. Relatora: Gilson Macedo Rosenburg Filho. Ementa: LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE PENALIDADES. OBSERVÂNCIA DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS. Não serão aplicadas penalidades aos que tiverem agido ou pago o tributo, enquanto prevalecer o entendimento constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado. Aplicação do art. 76, inc. II, alínea ‘a’, da Lei nº 4.502, de 1964.

nº 7.212/2010⁶⁸², bem como o Parecer Normativo COSIT nº 23/2013⁶⁸³, validaram a plena eficácia como nova, com alcance diferente do Código Tributário Nacional. O parecer normativo até mesmo diferencia os efeitos das decisões administrativas daquelas decisões proferidas em solução de consulta e as súmulas administrativas, conforme trecho destacado a seguir:

8. Por conseguinte, ao pretender orientação no sentido de conhecer a classificação de produtos na TIPI ou sobre interpretação da legislação tributária federal, caberá ao contribuinte formular consulta específica à autoridade competente na forma do que lhe facultam os arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e os arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, ressalvando-se, todavia, o disposto no art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502, de 1964.

9. Entretanto, não prevalece a guarida desse dispositivo legal - art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502, de 1964 - quando sobrevenha ato normativo emanado pela autoridade competente versando sobre a mesma matéria e de forma distinta da solução apresentada no processo de consulta, porquanto esse ato se insere entre as normas complementares da legislação tributária, conforme dispõe o art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional.

O art. 76, inciso II, da Lei nº 4.502/1964, em plena vigência, acaba criando um âmbito de proteção inferior àquele presente nas súmulas administrativas editadas pelo CARF e/ou pelo comitê de aprovação de súmulas vinculantes. Enquanto aqueles enunciados gerais seguem um verdadeiro critério jurídico para a constituição do crédito tributário (art. 146), as decisões administrativas de última instância criam uma proteção contra penalidades e acréscimos moratórios (art. 100, parágrafo único).

No que concerne às decisões proferidas no processo administrativo tributário, temos, portanto, bases de proteção distintas, figurando apenas as súmulas como elemento

⁶⁸² Art. 567. Não serão aplicadas penalidades: I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, anotarem, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6, e comunicarem ao órgão de jurisdição qualquer irregularidade ou falta praticada, ressalvadas as hipóteses previstas nos arts. 552, 553, 572 e 603 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso I); e II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II) : a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irreversível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “a”); b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão, de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em instância única, em que for parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “b”, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 48); ou c) de acordo com interpretação fiscal constante de atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias competentes dentro das respectivas jurisdições territoriais (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “c”).

⁶⁸³ Ementa: DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO FISCAL OU OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA COMPLEMENTAR Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

indutor de um critério jurídico, que será protegido integralmente pelo sistema em caso de sua ulterior modificação.

4.4. Precedentes judiciais com vinculação para a administração tributária

A atuação do Poder Judiciário, no contexto da edição do Código Tributário Nacional, foi pautada no controle individual do exercício do poder de tributar garantido ao cidadão-contribuinte, ou mecanismo de expropriação de bens por meio de execução forçada de crédito tributário não adimplido pelo sujeito passivo, garantia da Administração Tributária.

Na época da formulação do Anteprojeto (art. 123) e Projeto (art. 69), Rubens Gomes de Sousa e a Comissão de Notáveis chegaram a redigir um dispositivo com a função de delegar à administração tributária a competência para suspender aplicação de lei quando houver o reconhecimento da inconstitucionalidade por decisão definitiva do Poder Judiciário. A justificativa apresentada no relatório elaborado pela comissão foi: “*O dispositivo visa possibilitar ao Executivo, como medida de prudente administração, evitar a repetição de questões judiciais voltadas ao insucesso para a Fazenda e suscetíveis de provocar, para esta, prejuízo financeiro além da perda de prestígio*”. Todavia, o dispositivo não foi incorporado na versão do código tributário aprovada⁶⁸⁴.

A norma geral do Direito Tributário tratou, assim, de situações individuais, como, por exemplo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por decisão judicial (art. 151, incisos IV e V⁶⁸⁵), extinção do crédito tributário (art. 156, inciso X⁶⁸⁶), utilização de ação judicial para restituição de tributos (art. 169⁶⁸⁷) e execução fiscal como uma garantia do fisco, entre outros.

⁶⁸⁴ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. pp.39/177. “Art. 69. A legislação tributária declarada inconstitucional por decisão definitiva do Poder Judiciário poderá ter sua aplicabilidade suspensa, total ou parcialmente, inclusive quanto aos efeitos futuros de sua aplicação a fatos pretéritos ou pendentes, por ato expresso da mais alta autoridade administrativa competente para a sua aplicação, até que seja modificada ou revogada pelo poder competente”.

⁶⁸⁵ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

⁶⁸⁶ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) X - a decisão judicial passada em julgado.

⁶⁸⁷ Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição. Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Nesses termos, os enunciados emitidos pelo Poder Judiciário não assumiam a função de legislação tributária complementar. Quando muito, a decisão judicial individual poderia ser considerada um elemento ensejador de um critério jurídico ou orientação de menor vinculação para o contribuinte (Art. 146 do CTN).

Por conseguinte, o perfil da atuação dos enunciados do Poder Judiciário muda quando estamos diante de provimentos com eficácia para além das partes envolvidas. No desenho institucional da Constituição Federal de 1988, os enunciados com maior abrangência partiram das ações diretas de competência do Supremo Tribunal Federal (art. 102, §2º⁶⁸⁸), vinculativas para todos os poderes e, portanto, para a administração tributária. Também não podemos deixar de mencionar a possibilidade do provimento judicial com a ampliação da eficácia dada pela resolução do Senado Federal (art.52, inciso X⁶⁸⁹).

Com a Emenda Constitucional nº 45/2004, foi criado mais um mecanismo de vinculação do Poder Judiciário com impacto na administração tributária. Trata-se da súmula vinculante, mecanismo que produz eficácia vinculativa garantida no próprio texto constitucional (art. 103-A⁶⁹⁰).

Essa mudança no padrão de vinculação do Poder Judiciário despertou diversos debates sobre a vinculação de precedentes, inicialmente de casos individuais, para outros casos na mesma situação. O principal ponto de debate residiu na discussão da objetivação dos precedentes emanados do plenário do Supremo Tribunal Federal, órgão com competência para editar enunciados (em ações diretas) e súmulas vinculantes.

⁶⁸⁸ Art. 102. (...) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

⁶⁸⁹ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal (...) X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

⁶⁹⁰ Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. § 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. § 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade. § 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

Entre os vários pontos favoráveis à vinculação das decisões plenárias do Supremo Tribunal Federal levantados à época, podemos destacar: a) Precedentes do STF que manifestaram o entendimento no sentido da objetivação do controle de constitucionalidade realizado pelo plenário em julgamento de recurso extraordinário (Ex.: Agravo de Instrumento nº 375.011, Recurso Extraordinário nº 376.852, Recurso Extraordinário nº 298.694); b) possibilidade modulação da sanção de constitucionalidade em controle difuso, aplicando, subsidiariamente, a regra prevista para o controle abstrato⁶⁹¹.

O debate não ficou alheio ao Direito Tributário. O primeiro dispositivo que tratou do tema foi o artigo 77 da Lei nº 9.430/1996⁶⁹², regulamentado pelo Decreto nº 2.346/1997⁶⁹³, que proveu a distinção entre as decisões proferidas em sede de controle concentrado e aquelas proferidas em controle difuso. No texto regulamentador, o Poder Executivo condicionou a eficácia obrigatória das decisões elaboradas em controle difuso à prévia edição de resolução do Senado Federal.

Porém, a restrição à eficácia vinculativa da decisão proferida pelo plenário do STF acabou sendo afastada por um veículo legislativo superveniente. Estamos falando do art. 26-

⁶⁹¹ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **O recurso extraordinário e a transformação do controle difuso de constitucionalidade no direito brasileiro**. In: Leituras complementares de direito constitucional. NOVELINO, Marcelo (org.). Salvador: Editora Jus Podivm, 2008. pp. 274-279. BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. pp.130-131. MENDES, Gilmar Ferreira. **Novos aspectos do controle de constitucionalidade brasileiro**. In: Direito Público. Ano V, nº 27, 2009. p.32. ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. **Precedentes vinculantes e irretroatividade do direito no sistema processual brasileiro: os precedentes dos tribunais superiores e a sua eficácia temporal**. Curitiba: Juruá, 2012. pp. 105-119. Em sentido contrário, apontando os riscos da objetivação do controle difuso de constitucionalidade: Cf. ABOUD, Georges. **Processo constitucional brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 989-1005.

⁶⁹² Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa: I - abster-se de constituir-los; II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa; III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

⁶⁹³ Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto. § 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial. § 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal. § 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

A do Decreto nº 70.235/1972⁶⁹⁴, inserido pela Lei nº 11.941/2009, que expressamente permitiu o afastamento de lei no contencioso administrativo tributário quando existente enunciado do plenário no sentido da sua inadequação com a ordem constitucional. Note-se que o dispositivo menciona “*decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal*”, e não decisões em ações diretas, o que confirma tal ampliação.

Se antes havia uma limitação da eficácia nos casos envolvendo o controle difuso, após a edição do mencionado diploma normativo, para fins de aplicação da eficácia vinculante do STF, não houve mais distinção entre o modelo de controle de constitucionalidade em que a decisão foi produzida. Bastava que ela tivesse sido produzida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal para que tenha eficácia vinculante para a Administração Tributária Federal.

A inovação legislativa abriu espaço para uma importante discussão, qual seja: os limites e os instrumentos necessários para vinculação de outros poderes aos enunciados emitidos pelo Poder Judiciário. No contexto, foi estabelecida uma diferenciação entre *heterovinculação*, que ocorre quando um enunciado normativo emanado por um poder vincula outro, como, por exemplo, o precedente judicial em ação direta de inconstitucionalidade com eficácia para além da estrutura do Poder Judiciário. A *autovinculação* seria estabelecida por meio de uma vinculação dentro de um mesmo poder, isto é, com base em ato normativo específico seria possível um poder estabelecer uma cadeia hierárquica de enunciados vinculantes, o que poderia também abranger o Poder Judiciário quando dispõe sobre os precedentes de observância obrigatória dentro da estrutura de determinado tribunal ou da estrutura judiciária como um todo⁶⁹⁵.

Eduardo José da Fonseca Costa entende que, ao editar enunciados vinculantes nos termos permitidos na Constituição Federal, o tribunal exerce uma função legislativa atípica, pois esses “pronunciamentos se assemelham muito a leis interpretativas dirigidas à comunidade em geral. Têm força obrigatória universal, pois. Assim, a eficácia vinculativa geral que irradiam só pode ser prevista no texto da Carta Magna”. Por outro lado, na visão do professor, “nada impede que texto de lei ordinária federal atribua eficácia vinculante a

⁶⁹⁴ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

⁶⁹⁵ As expressões *heterovinculação* e *autovinculação* foram cunhadas por Eduardo José da Fonseca Costa em debates informais sobre o tema.

esses pronunciamentos [não listados na Constituição Federal] e a outros, desde que a vinculação se cinja aos estreitos limites do Poder Judiciário”⁶⁹⁶.

Entendemos que, na hipótese ora examinada em que a lei determina à administração tributária o dever de observância a alguns precedentes emanados do Poder Judiciário, não significa uma vinculação direta do Poder Judiciário ao Poder Executivo (*heterovinculação*). A vinculação da administração não ocorreria pelo precedente em si, mas por uma lei que atribua eficácia normativa a uma manifestação emanada pelo Poder Judiciário.

No contexto apresentado, a vinculação é criada pelo ato normativo (*lei*), exigindo que, no exercício do controle de legalidade dos seus atos ou como orientação para a produção dos seus atos vinculados infralegais ou demais formas de orientação ao contribuinte, a administração leve em consideração o modelo interpretativo estabilizado no âmbito do Poder Judiciário em alguns precedentes qualificados legalmente. Em diversos casos, conforme será visto mais adiante, a lei exige a edição de atos normativos com conteúdo declaratório (manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional indicando o recurso repetitivo e o entendimento pacificado pelos tribunais superiores) como instrumento adicional mediador para a vinculação no âmbito interno da administração.

Logo, considerando que a vinculação dos precedentes sempre será mediada por uma lei específica seguida ou não de um ato normativo interno (instrumentos efetivos para a vinculação administrativa), entendemos que o caso não é de *heterovinculação*, mas sim de *autovinculação*, fato que dispensaria uma alteração no texto constitucional para a consecução de tal desiderato⁶⁹⁷.

Ademais, a necessidade de a administração promover o enfrentamento do modelo interpretativo consagrado no âmbito dos tribunais superiores em precedentes qualificados também é tratada como um dever decorrente do *princípio da inércia argumentativa*. Esse

⁶⁹⁶ COSTA, Eduardo José da Fonseca. **Comentários ao artigo 927**. Código de Processo Civil comentado. CÂMARA, Helder Moroni (coord.). São Paulo: Almedina, 2016. pp.1.125/1.126. “Ou seja, um novo precedente obrigatório não contemplado pela CF de 1988 pode obrigar apenas juízes e tribunais hierarquicamente subordinados àquele que o haja emitido. Enfim, ele só pode irradiar eficácia obrigatória interna, restringindo-se ao plano específico dos juízes e tribunais integrados ao órgão de justiça que o proferiu. Com isso, evita-se que o novo precedente ganhe ares de generalidade e abstração”.

⁶⁹⁷ Essa ideia foi desenvolvida após valiosas sugestões de Jaldemiro Rodrigues de Ataíde Júnior ofertadas em debates/informações com o autor. Nas palavras do interlocutor, “a vinculação não ocorreria pelo precedente em si, mas por um ato de vontade do Estado-Administrador que, autorizado por lei, opta por se vincular a uma manifestação emanada do Poder Judiciário. É algo muito distante de uma heterovinculação e muito próximo de uma autovinculação, pois esse ato medial é que proporciona a autovinculação”.

princípio proíbe que a autoridade competente para emissão da norma (individual ou geral), no caso o administrador, se afaste do modelo interpretativo disposto no precedente qualificado (repetitivos), sem especificar o porquê da sua inaplicabilidade ao caso concreto ou contexto em que o ato administrativo vá ser inserido ou fatores de *derrotabilidade* daquele modelo. Ou seja, sem exercer um ônus argumentativo levando a interpretação para o caminho contrário ao modelo interpretativo geral ou ordinário. Trata-se, nesse sentido, de uma vinculação para a administração tributária⁶⁹⁸.

No Direito Tributário, essa tendência de autovinculação veio a ser confirmada por alterações na Lei nº 10.522/2002, promovidas pela Lei nº 12.844/2013. Dada a sua importância e existência de alterações posteriores, o dispositivo será tratado especificamente mais adiante.

O impacto também atingiu o contencioso administrativo tributário, que, além do dispositivo acima referido, passou a contar com mecanismos de vinculação dispostos no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo RICARF, Portaria MF nº 252/2009 – art. 62 e 62-A; atual RICARF – Portaria MF nº 343/2015 – art. 62), editados com base na delegação promovida pelo art. 37 do Decreto nº 70.235/1972.

Com a edição do Código de Processo Civil, o debate sobre a vinculação dos precedentes ganhou contornos mais gerais, pois o novo diploma processual estabeleceu, no art. 927⁶⁹⁹, um rol de decisões com caráter vinculante dentro da estrutura do Poder Judiciário. A inovação legislativa inaugurou um profundo debate sobre a constitucionalidade do

⁶⁹⁸ ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. **Inércia argumentativa no processo civil brasileiro**. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. pp. 281-283. “Pode-se afirmar que a inercia argumentativa – entendida como uma tendência de seguir as soluções preconcebidas pelo sistema, que atua em graus diversos e a que correspondem ônus argumentativos mais fortes e mais fracos – se constitui *prima facie* em um *princípio constitucional*, pois não se enquadra por uma relação ‘se-então’ rígida, apresentando, pois, baixo grau de aptidão para servir *prima facie* como razão imediata da *norma de decisão* de um caso concreto ou uma questão jurídica. A inércia argumentativa se estrutura mediante uma relação mais elástica entre o antecedente e o conseqüente normativo, na verdade, sequer apresenta tais elementos prontamente delineados, razão pela qual tende a atuar mais no plano reflexivo, como base de justificatória a que se pode referir quando se argumenta em prol de uma determinada construção normativa em forma de regra. (...) Ou seja, a inércia argumentativa se apresenta, prioritariamente, como um critério de orientação na aplicação de normas, possibilitando a identificação (i) de relações de prioridades normativas; (ii) daquele que é responsável pela apresentação de razões qualificadas; (iii) quais são essas razões qualificadas que se exige para inverter uma relação de prioridade normativa e, assim, afastar uma solução *prima facie* preconcebida pelo sistema, e (iv) quais as conseqüências previstas, caso o interessado na inversão de uma primazia normativa não consiga se desincumbir dos ônus argumentativos que lhe são impostos”.

⁶⁹⁹ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

dispositivo, separando aqueles que defendem a vinculação como matéria restrita à Constituição Federal dos que defendem a possibilidade de vinculação interna estabelecida por lei ordinária⁷⁰⁰.

Pensamos, entretanto, que o debate não afeta diretamente o tema explanado, pois, como dito, a eficácia vinculativa de precedentes do Poder Judiciário para a administração tributária sempre foi mediada por veículo legal específico, de modo que, a nosso sentir, a vinculação é legal, e não judicial. Desta feita, é possível enquadrar esses enunciados, dado o seu grau de vinculabilidade com elementos componentes do bloco da legislação tributária e, conseqüentemente, orientadores da administração e do próprio contribuinte na condição de autoridade competente para a constituição do crédito tributário.

Passaremos agora a discorrer sobre os textos legislativos que estabelecem a vinculação de precedentes não expressamente estabelecidos na Constituição Federal e o seu papel como gerador de uma base de confiança capaz de orientar a conduta dos contribuintes na constituição do crédito tributário e pautar a conduta do fisco.

No âmbito da atuação da autoridade fiscal, vinculada à Receita Federal do Brasil, o principal instrumento de vinculação do Poder Judiciário é o art. 19-A e 19-B da Lei nº 10.522/2002⁷⁰¹. Atualmente, a redação do dispositivo foi atualizada pela Lei nº 13.874/2019. No inciso III, o dispositivo legal faz uma remissão ao art. 19, inciso VI e §9º do mesmo

⁷⁰⁰ O debate foge aos limites do presente trabalho, motivo pelo qual remetemos o leitor ao exame de textos que tratam do tema com profundidade: a) argumentos favoráveis à vinculação: MACÊDO, Lucas Buriel de. **Precedentes judiciais e o direito processual civil**. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2017. PEIXOTO, Ravi. **(In)constitucionalidade da vinculação dos precedentes no CPC/2015: um debate necessário**. Civil Procedure Review. v. 8, n.2. Maio-agosto/2017. pp.93-133. ZANETI, Hermes. **O valor vinculante dos precedentes**. 2ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2016; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. A vinculatividade dos precedentes e o ativismo judicial. Precedentes. ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. *et al* (coord). Salvador: Jus Podivm, 2015.pp.263-274; b) argumentos contrários: Cf. ABOUD, Georges. STRECK, Lenio. **O NCPC e os precedentes – afinal, do que estamos falando?** Precedentes. ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. *et al* (coord). Salvador: Jus Podivm, 2015. pp. 175-182; CAVALCANTI, Marcos de Araújo. **Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR)**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. pp. 335-345/365-398. TUCCI, José Rogério Cruz e. **O regime do precedente judicial no novo CPC**. Precedentes. ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. *et al* (coord). Salvador: Jus Podivm, 2015.pp.445-458; ROSSI, Júlio César. **Precedentes à brasileira**. São Paulo: Atlas, 2015.

⁷⁰¹ Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (...) III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos. § 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Economia, adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. Art. 19-B. Os demais órgãos da administração pública que administrem créditos tributários e não tributários passíveis de inscrição e de cobrança pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional encontrar-se dispensados de constituir e de promover a cobrança com fundamento nas hipóteses de dispensa de que trata o art. 19 desta Lei. Parágrafo único. A aplicação do disposto no caput deste artigo observará, no que couber, as disposições do art. 19-A desta Lei.

diploma, que trata das hipóteses de vinculação da Procuradoria da Fazenda Nacional aos precedentes judiciais, conforme pode ser observado na transcrição a seguir:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

(...)

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

- a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou
- b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador Geral da Fazenda Nacional;

(...)

§ 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexista outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo.

Conforme pode ser observado, o dispositivo estabelece uma vinculação de precedentes dos Tribunais Superiores (STF, STJ, TST, TSE), julgados sob a sistemática de recurso repetitivos nos termos do Código de Processo Civil, e Turma Nacional de Uniformização, no âmbito da sua competência. Para facilitar a aplicação no âmbito interno da administração, a norma exige uma manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional com o condão declaratório da adequação dos temas e respectivos precedentes às hipóteses da norma vinculativa. A advertência é importante, pois eventual manifestação tardia da Procuradoria da Fazenda Nacional não possui a capacidade de impedir o reconhecimento da vinculação para fatos ocorridos após a edição do precedente vinculante para a autoridade tributária.

Destacamos que a hipótese de vinculação trazida pela norma administrativa não alberga todos os precedentes vinculantes (sem previsão constitucional) do art. 927 do Código de Processo Civil, o que somente reforça nosso posicionamento no sentido de que a vinculação se dá pela lei, e não diretamente pelo precedente judicial, isto é, há uma mediação legal com o escopo de promover uma *autovinculação*.

Outro detalhe importante é que a norma somente fez a expressa referência ao inciso VI (hipóteses não vinculadas constitucionalmente), dispensando a menção ao inciso V (*tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade*), versando justamente sobre as hipóteses de vinculação constitucionalmente estabelecidas.

O parágrafo 9º (citado acima), introduzido pela Lei nº 13.874/2019, carrega uma importante vinculação, pelos motivos determinantes (*ratio decidendi*), de um precedente para outras matérias não analisadas expressamente no julgado, ou seja, casos diferentes que reclamam o mesmo modelo decisório já ofertado pelos tribunais superiores em decisões vinculantes. Obviamente, a hipótese de vinculação em comento deve ser precedida por um ato formal exarado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no qual serão indicados o entendimento determinante e as matérias em que ele poderá ser aplicado por extensão.

No art. 19-B, a vinculação dos precedentes tratados acima é estendida para os demais órgãos da estrutura da administração pública que administrem créditos tributários e não tributários, que poderão ser objeto de inscrição em dívida ativa por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional, reforçando a vinculação para toda a administração tributária.

A legislação atinente ao processo administrativo tributário, de igual modo, estabelece suas hipóteses de vinculação das decisões, ou melhor, do modelo decisório definido pelo Poder Judiciário. Como dito, o dispositivo pioneiro foi o art. 26-A, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que estabelece uma precisa vinculação para todas as decisões provenientes do Supremo Tribunal Federal.

No Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, a vinculação abrange, além dos constitucionalmente elencados e o do plenário do STF em controle difuso, os precedentes exarados pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos, nos termos do art. 62:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

O conjunto normativo acima articulado revela o inegável papel desses enunciados como integrantes da legislação tributária e, por conseguinte, elemento gerador de uma base de confiança que, certamente, necessita da proteção normativa estampada no art. 146 do Código Tributário Nacional. Aliás, a mudança contextual exige do intérprete competente a ressignificação da expressão “*A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial*”, inicialmente aplicável apenas para uma decisão judicial aplicada individualmente a um determinado contribuinte, para toda e qualquer decisão do Poder Judiciário vinculativa para a administração, por força direta da Constituição, ou mediata, por uma lei direcionada especificamente para a administração tributária.

Exemplificando: se o contribuinte seguiu uma orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, em recursos repetitivos, e albergada pela administração, conforme manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, eventual superação de tal precedente, independentemente de manifestação expressa de não retroação prevista no art. 927, §§ 3º e 4º, do Código de Processo Civil⁷⁰², somente será aplicada para fatos ocorridos após a introdução do novo posicionamento vinculante, em virtude da incidência do art. 146 do Código Tributário Nacional.

⁷⁰² Art. 927. (...) § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica. § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

4.5. Dispositivos inseridos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/1942) pela Lei nº 13.655/2018

Com a edição da Lei nº 13.655/2018, foi inaugurado um novo capítulo de discussão sobre aspectos concretizadores da segurança jurídica e tutela da proteção à confiança legítima no direito brasileiro. A formulação legislativa foi concebida pelo Projeto de Lei de autoria do senador Antônio Anastasia, a partir de estudos e sugestões elaboradas pela Sociedade Brasileira de Direito Público e a Fundação Getúlio Vargas (Direito-SP), ou seja, possui origem em discussões acadêmicas com pretensões de desenvolver institucionalmente um ambiente de segurança⁷⁰³.

O contexto apresentado acima revela uma preocupação em garantir um maior nível de segurança jurídica nas relações envolvendo o direito público, notadamente aquelas de Direito Administrativo. Assim, o escopo da proposta (convertida em lei) sempre foi “melhorar a qualidade da atividade decisória pública no Brasil, exercida nos vários níveis da Federação (federal, estadual, distrital e municipal) e nos diferentes Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e órgãos autônomos de controle (Tribunais de Contas e Ministérios Públicos)”⁷⁰⁴.

Isso explica a escolha da LINDB como veículo legal para disposição de tais regras, pois, na visão dos estudiosos, quanto mais geral a disposição maior seria o alcance dos comandos, o que viria a reforçar a eficácia da tutela da segurança jurídica no direito brasileiro. Ademais, a lei possui o escopo de introduzir no ordenamento novos parâmetros hermenêuticos, motivo justificador da sua textura bastante aberta, ou seja, busca-se estabelecer regras de interpretação a partir de parâmetros inseridos em uma lei de introdução. Nas palavras de Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Veras de Freitas, “os artigos

⁷⁰³ ANASTASIA, Antônio Augusto Junho. **Apresentação da obra**. Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). Brasília: Senado Federal, 2015. pp. 5-6. Sobre o processo legislativo: Cf. MARQUES NETO, Floriano Peixoto. FREITAS, Rafael Veras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da segurança para inovação pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. pp. 13-14. “(...) um dos autores do livro (Floriano de Azevedo Marques Neto), juntamente com Carlos Ari Sundfeld, redigiu um anteprojeto de lei endereçando soluções para essas questões. O Senador Anastasia encampou a iniciativa, dando impulso ao PLS nº 3.489/2015. O Projeto tramitou por mais de três anos no Congresso, com audiências públicas e debates. Aprovado pelo Senado Federal em 19 de abril de 2017, a referida iniciativa foi enviada à Câmara dos Deputados, então sob a designação de PL nº 7.448/2017. E, posteriormente, à sanção da Presidência, por meio da Mensagem nº 10/2018”.

⁷⁰⁴ SUNDFELD, Carlos Ari. MARQUES NETO, Floriano Peixoto. **Segurança jurídica e eficiência na lei de introdução ao direito brasileiro**. Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). Brasília: Senado Federal, 2015. p. 7.

que se acrescentaram à LINDB original têm como objetivo explícito reforçar a segurança jurídica num quadro de incertezas e de mudanças permanentes”⁷⁰⁵.

Para Georges Abboud, as disposições normativas adicionadas à LINDB “visam, em geral, um certo pragmatismo decisório e interpretativo (é o que se observa, por exemplo, nos artigos 20 a 23) que se pretende garantidor de certa estabilidade institucional e segurança jurídica”⁷⁰⁶. O autor elenca algumas vantagens do novel modelo normativo, tais como: i) busca de critérios para decisões invalidantes com objetivo de mitigar uma discricionariedade na aplicação do direito (combate ao ativismo); ii) disposição normativa sobre a criação de regras de transição, isto é, a possibilidade de o sistema calibrar a atividade revisora em homenagem a previsibilidade; iii) imposição do aplicador a teste de universalização funcional. Ou seja, a atividade decisória deve ser pautada por duas perguntas: “a) A solução por ela alcançada é replicável em casos análogos do ponto de vista normativo? b) Ainda que seja replicável, a solução alcançada continua sendo constitucionalmente adequada em face das consequências administrativas e judiciais por ela criadas?”.

Igualmente, o autor destaca pontos negativos, os quais, se não analisados adequadamente, poderão gerar até mesmo a incompatibilidade do texto normativo com a ordem constitucional brasileira. Os pontos resumidamente são: “a) a utilização da expressão ‘consequencias’ sem a necessária precisão semântica pode conduzir ao equívoco de se imaginar que aspectos econômicos podem definir ou anteceder a solução do ponto de vista jurídico atacando a autonomia do direito; b) a alteração da LINDB, a pretexto de combater o uso de conceitos vagos e abstratos de forma ativista, fez uso de expressões semânticas igualmente abstratas e vagas”⁷⁰⁷. Os pontos serão retomados mais adiante.

A premissa adotada para construção do projeto da LINDB, como já vimos em linhas passadas, conflita com a nossa posição tomada ao longo do trabalho, no sentido de

⁷⁰⁵ MARQUES NETO, Flávio Peixoto. FREITAS, Rafael Veras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da segurança para inovação pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 14-15/17. “Jamais uma norma que contém pautas e parâmetros hermenêuticos será de textura normativa fechada. Podemos buscar normas de textura mais fechada naquelas que limitam ou constroem direitos, que estabelecem restrições às esferas de liberdade dos indivíduos, embora, como vimos, essa busca seja cada vez mais inglória. Mas regras de interpretação sempre haverão de ser construídas em pautas e texturas normativas mais abertas”.

⁷⁰⁶ ABOUD, Georges. **Processo constitucional brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 372/373-374.

⁷⁰⁷ ABOUD, Georges. **Processo constitucional brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 374-375. “Neste contexto, as inovações carreadas pela Lei nº 13.655/18 somente trarão algum ganho democrático se a sua aplicação for norteada a partir das seguintes questões: (i) o que efetivamente se entende por *consequencialismo*?; (ii) ele é *compatível* com a CF?; e (iii) decidir conforme as consequências pode *fomentar um aumento na segurança jurídica*?”.

que a tutela da segurança jurídica e proteção da confiança legítima deve ser densificada por meio de regras específicas para cada subsistema do ordenamento jurídico.

Humberto Ávila corrobora com o nosso posicionamento, acrescentando que os dispositivos introduzidos pela Lei nº 13.655/2018 são insuficientes na medida em que não fixaram, ao menos, critérios objetivos de aplicação para todos os ramos do direito. “Tal definição é essencial, pois sua ausência vai de encontro aos ideais de determinação, estabilidade e previsibilidade do Direito, ínsitos ao princípio da segurança jurídica que a referida lei alegadamente promover”. Ademais, o autor das formulações redacionais dos dispositivos acrescenta que, se interpretadas restritivamente, acabam limitando a eficácia do princípio da segurança jurídica, ao invés de ampliar seus horizontes de proteção.⁷⁰⁸

É importante destacar, adicionalmente, que a norma em debate foi regulamentada pelo Decreto nº 9.830/2019, diploma oportunamente mencionado ao longo da exposição e consoante a pertinência para o trato da matéria em tela. Agora faremos uma breve exposição do conteúdo jurídico dos artigos 20 a 30, sem prejuízo de retorno ao tema quando da análise específica dos dispositivos nas relações tributárias.

A leitura do art. 20⁷⁰⁹ denota uma preocupação do legislador em combater o uso ou, pelo menos, o abuso de fundamentos abstratos sem o devido exercício do ônus argumentativo para afastar as normas de maior concretude⁷¹⁰. Há, aparentemente, um direcionamento para a atividade judicial de controle de políticas públicas e de órgãos de controle, especialmente os Tribunais de Contas, isto é, a “*ratio* é a de interditar a utilização indiscriminada de abstrações nas razões de decidir”⁷¹¹. Com isso, o dispositivo deve ser lido

⁷⁰⁸ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pp. 615/645.

⁷⁰⁹ Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.

⁷¹⁰ Para análise de uma teoria dos ônus argumentativos e fundamentação da decisão: Cf. ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. **Inércia argumentativa no processo civil brasileiro**. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

⁷¹¹ MARQUES NETO, Floriano Peixoto. FREITAS, Rafael Veras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da segurança para inovação pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. pp. 21/37. “O art. 20 que ora se comenta, ao conferir um racional decisório consequencialista às decisões principiológicas, na ponta, interdita que os controladores substituam ao administrador público sem que tenham atenção aos aspectos que devem (ou deveriam) ser analisados e ponderados pelas autoridades originalmente competente para a prática do ato sindicado. Impõe, pois, que prestem deferência ao administrador, apreciando as circunstâncias e as consequências ao cotejar o ato com valores abstratos presentes no ordenamento (...). Assim é que, para além de interditar a intervenção principiológica das cortes de contas em atos da Administração Pública, o art. 20 poderá interditar o ajuizamento de ações coletivas, com pedidos liminares procrastinadores do devir dos projetos de infraestrutura, com fundamento em abstrações (...)”.

em conjunto com o artigo 489, § 1º, do CPC-2015, formando, nas palavras de Georges Abboud, “o bloco de regras jurídicas a nortearem a aplicação do direito contemporaneamente”⁷¹².

O direcionamento do dispositivo acima, quando trata do combate à aplicação indiscriminada de valores abstratos, ou seja, a aplicação direta de princípios em detrimento dos comandos mais concretos vigentes, acaba por afastar a sua aplicação para atividade de controle interno de atos da administração pública, considerando a regra geral de impossibilidade de afastamento de ato normativo com fundamento na inconstitucionalidade, salvo nas situações expressamente permitidas pelo ordenamento por meio de legislação específica. A título exemplificativo, destacamos as limitações impostas ao contencioso administrativo tributário nas mais diversas esferas de atuação (exemplo: art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972).

Seguindo a análise, o art. 21⁷¹³ corresponde a uma tentativa de criar, no processo de controle da legalidade do ato administrativo, um ônus argumentativo adicional, que é o de apontar as consequências em decorrência da aplicação de norma sancionatória da produção irregular (*decisão invalidadora*), isto é, estabelece indicar os efeitos da aplicação sancionatória nas relações devidamente constituídas. Entendemos, todavia, que a criação do ônus na fundamentação não pode ser equiparada a uma delegação de competência para a autoridade deixar de aplicar o regime sancionatório cabível, o que sintaticamente equivaleria à função da norma de conservação. Até porque o dispositivo não determina que a *invalidade somente poderá ser decretada se do ato não advier consequências jurídicas nocivas* e for devidamente fundamentada pela autoridade competente.

Nossa opinião não colide com o *consequencialismo decisório* defendido por Georges Abboud⁷¹⁴, enquanto prática decisória com respaldo normativo e que encontra seus

⁷¹² ABBOUD, Georges. **Processo constitucional brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 373.

⁷¹³ Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas. Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos.

⁷¹⁴ ABBOUD, Georges. **Processo constitucional brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 374/377. “O consequencialismo, ora defendido, pode ser sintetizado na influência de toda a ordem de efeitos que serão desencadeados pela decisão judicial na atividade intelectual do julgador. Analisar as consequências da decisão, no âmbito normativo, nada mais é do que uma vinculação do julgador não apenas a coerência de suas decisões passadas, mas também em assegurar a integridade em relação ao futuro, mediante teste de universalização, a verificar se essa decisão é replicável e extensível em causas futuras que demandem

limites no próprio sistema jurídico. Nas palavras do autor, o “consequencialismo isoladamente não pode transformar o lícito em ilícito ou vice-versa. O consequencialismo é uma calibração daquilo que ficou definido em termos jurídicos”. Em suma, o modelo normativo estabelecido na LINDB não pode servir de lastro para “decidir com centralidade em consequências práticas, em detrimento da legalidade. Por exemplo, um tributo não pode deixar de ser considerado inconstitucional tão somente pelas consequências práticas econômicas danosas que essa decisão de inconstitucionalidade acarretará ao erário”⁷¹⁵.

Em sentido diametralmente oposto, respeitados autores atribuem ao dispositivo em tela a eficácia de introduzir no sistema de controle de produção dos atos administrativos (*sistema de invalidades*) um padrão “consequencialista” (baseado em teorias como a da análise econômica do direito e pragmatismo americano) que somente permitia a aplicação do sistema de nulidades após a análise do caso concreto, transmudando o regime sancionador lastreado em padrões legais para o regime sancionador do aplicador (autoridade competente), aplicável conforme o caso e valores considerados pela autoridade⁷¹⁶. Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Veras de Freitas, chancelam textualmente essa concepção ao ponto de sentenciar: “*Temos que o dispositivo em comento confere novos quadrantes consequencialistas à Teoria das Nulidades dos Atos Administrativos*”⁷¹⁷.

A corrente, *mutatis mutandis*, não passa de uma tentativa de introduzir a *teoria funcional das nulidades*, concepção abordada e devidamente criticada no capítulo anterior,

o mesmo tipo de provimento judicial (...) Se a CF constitui a base normativa de todo o ordenamento, vinculando todos os Poderes da República, e se essa mesma Carta Magna prevê balizas materiais e formais necessárias à elaboração de leis, devemos questionar o efetivo ganho democrático que a nova LINDB promove ao impor ao juiz o dever de observar as *consequências práticas de suas decisões*. O que queremos afirmar é que, em nenhuma oportunidade, haverá qualquer ganho democrático se as alterações da LINDB forem interpretadas como um recrudescimento ou criação de poderes discricionários aos julgadores, uma vez que a imposição de critérios decisórios que fuja à observância de fatos e do direito aplicável abre uma margem perigosa de liberdade do juiz, que pode passar a decidir com base em argumentos não só de difícil constatação objetiva, como também dar azo a uma atuação judiciária de difícil controle e de ainda menor previsibilidade. Nesta perspectiva, os dispositivos da LINDB deve ser lidos juntamente com o dever de motivação previsto no CPC 489, §1º e à luz do inc. IX do art. 93 da CF, para estabelecerem uma suplementar criteriologia decisória, para assegurar que a centralidade decisória seja a legalidade, que, por sua vez, constitui o *common ground* da democracia e sob as quais a sociedade se desenvolve”.

⁷¹⁵ ABOUD, Georges. **Processo constitucional brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 376-378. Em outros termos: “Consequência não podem invalidar a lei ou a Constituição. Por conseguinte, a expressão ‘consequências práticas’ deve ser usada como elemento de calibragem das decisões judiciais”.

⁷¹⁶ Sobre os perigos da introdução acrítica do consequencialismo no direito pátrio: Cf. ABOUD, Georges. **Consequencialismo jurídico: o lugar da análise de consequências em direito e os perigos do ativismo consequencialista**. Revista dos Tribunais. Vol. 1009/2019. pp.123-135. ANDRADE, José Maria Arruda de. **Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária**. Revista Direito Tributário Atual. Vol. 40. 2º semestre de 2018. pp. 472-488.

⁷¹⁷ MARQUES NETO, Floriano Peixoto. FREITAS, Rafael Veras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da segurança para inovação pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 44.

justamente por tentar deslocar o controle da produção das técnicas legais padronizadas para análise de ponderação de princípios e consequências do reconhecimento da produção defeituosa do ato. O modelo teórico comentado deve ser afastado, posto que não possui respaldo na Constituição Federal, à medida que enfraquece, ou melhor, praticamente substitui o princípio da legalidade pela análise casuística da autoridade competente para controlar a legalidade da produção jurídica⁷¹⁸.

Com relação ao parágrafo único, os autores citados enxergam uma eficácia de reforçar a permissividade do sistema em convalidar os atos administrativos, isto é, o texto “reforça a possibilidade de o decisor lançar mão de instrumentos que propiciem a sanatória do ato”⁷¹⁹. O dispositivo, como dito, não introduz competência normativa para que o decisor construa a consequência jurídica com base em ponderação de princípios.

A convalidação e demais formas de conservação não decorrem diretamente do dispositivo, mas sim de outras fontes normativas existentes, como, por exemplo, o art. 55 da Lei nº 9.784/1999. Logo, o parágrafo único, na medida em que confirma a possibilidade de o sistema conservar atos irregulares, transfere os requisitos para normas específicas aplicáveis.

O art. 4º do Decreto nº 9.830/2019⁷²⁰ confirma, de certo modo, a nossa interpretação, à medida que somente permite a modulação de efeitos (conservação dos

⁷¹⁸ Para uma crítica sobre o consequencialismo no ordenamento jurídico brasileiro: Cf. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pp. 613-622. ABOUD, Georges. **Consequencialismo jurídico: o lugar da análise de consequências em direito e os perigos do ativismo consequencialista**. Revista dos Tribunais. Vol. 1009/2019. pp.123-135.

⁷¹⁹ MARQUES NETO, Floriano Peixoto. FREITAS, Rafael Veras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da segurança para inovação pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. pp. 52-53. Em sentido análogo: Cf. SILVEIRA, Marilda de Paula. **Comentários ao art. 22 do projeto**. Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). Brasília: Senado Federal, 2015. p. 25. “A ideia, por conseguinte, é abandonar-se a lógica da invalidação com efeitos ex tunc ou ex nunc, ou a simples preservação do ato inválido praticado, e se migrar para o paradigma segundo o qual o princípio da segurança jurídica impõe a avaliação, sempre motivada, da necessidade de adoção em cada caso de um regime jurídico de transição em favor dos administrados”.

⁷²⁰ Art. 4º A decisão que decretar invalidação de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos observará o disposto no art. 2º e indicará, de modo expresso, as suas consequências jurídicas e administrativas. § 1º A consideração das consequências jurídicas e administrativas é limitada aos fatos e fundamentos de mérito e jurídicos que se espera do decisor no exercício diligente de sua atuação. § 2º A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta, consideradas as possíveis alternativas e observados os critérios de proporcionalidade e de razoabilidade. § 3º Quando cabível, a decisão a que se refere o caput indicará, na modulação de seus efeitos, as condições para que a regularização ocorra de forma proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais. § 4º Na declaração de invalidade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos, o decisor poderá, consideradas as consequências jurídicas e administrativas da decisão para a administração pública e para o administrado:

I - restringir os efeitos da declaração; ou II - decidir que sua eficácia se iniciará em momento posteriormente definido. § 5º A modulação dos efeitos da decisão buscará a mitigação dos ônus ou das perdas dos

efeitos da produção irregular) nas hipóteses em que a legislação específica autorizar e dentro de um procedimento autorizado pela legislação. Por outro lado, mesmo considerando a existência de uma autônoma e nova regra de conservação passível de utilização no controle de produção dos atos administrativos, é preciso considerar que a norma não possui o desiderato de introduzir uma análise consequencialista ou funcional (por meio de ponderação de valores) do controle da produção normativa. Trata-se, quando muito, de mais uma técnica de conservação dos atos irregulares no âmbito do direito público⁷²¹.

Nos arts. 22 e 28⁷²², vislumbramos atuação normativa com o escopo de limitar a atividade de aplicação objetivada de um regime sancionatório direcionado aos gestores públicos, sem a evidenciação de circunstâncias subjetivas do caso analisado. Busca-se, com isso, evitar a aplicação de penalidades quando, não obstante a irregularidade do ato, seja verificada a ausência de dolo, fraude ou erro grosseiro, bem como a aplicação viciada atendeu o interesse público dentro do contexto e limitações existentes no caso. A norma, aparentemente, é direcionada ao processo de controle, *a posteriori*, de atos ou políticas públicas, por meio dos Tribunais de Contas e pelo Poder Judiciário.

A redação do art. 23⁷²³ revela uma primeira indicação da positivação de critérios aptos a facilitar o reconhecimento das situações subjetivas ensejadoras da atuação do princípio da proteção da confiança legítima. Aqui a base de confiança, objeto da aferição,

administrados ou da administração pública que sejam anormais ou excessivos em função das peculiaridades do caso.

⁷²¹ Em sentido contrário: Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **Teoria das nulidades no direito administrativo**. Revista dos Tribunais. Vol. 1000/2019. pp. 73-84. “A autoridade competente, para avaliar a invalidade do ato administrativo, está obrigada, então, a avaliar as diversas alternativas disponíveis. Diante dessa disposição, não existe impedimento a que, embora reconhecida a invalidade do ato administrativo, sejam preservados os seus efeitos, de modo absoluto ou relativo. Em alguns casos, caberá a invalidação com efeito retroativo. Em outros, preservar-se-á a eficácia do ato viciado até a pronúncia da invalidade. Mas pode haver casos em que sejam reconhecidos, no todo ou em parte, os efeitos do ato mesmo que viciado. Essa decisão também deve observar a técnica da proporcionalidade, o que envolve uma solução tipicamente consequencialista. Caberá avaliar os efeitos da decisão, dimensionando-a em vista da adequação e da necessidade. Ainda que o dispositivo silencie sobre isso, é evidente que a solução adotada deverá ser norteada também pelos valores constitucionais protegidos (proporcionalidade em sentido restrito – ou seja, deve ser compatível com a ordem jurídica)”.

⁷²² Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados. § 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado à ação do agente. § 2º Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente. § 3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato. Art. 28. O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro.

⁷²³ Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial, que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

será a mudança de orientações gerais sobre normas de conteúdo indeterminado. Curiosamente, a norma, quando inserida no controle exercido pelos tribunais aos atos da administração, acaba tutelando a esfera subjetiva do agente administrativo contra mudanças de orientação da própria administração ou órgãos reguladores.

É o que ocorre com relação às advertências formuladas por Humberto Ávila sobre o conteúdo e alcance do dispositivo, notadamente a sua *função expletiva* (protege legalmente o que já está protegido pelo princípio constitucional da segurança jurídica), e não restritiva, da segurança jurídica nas suas dimensões objetivas e subjetivas. A previsão de regime de transição, nesse sentido, não constitui uma novidade no ordenamento jurídico brasileiro, pois já está assegurada no texto constitucional. Por isso, seu âmbito de aplicação não pode ser restringido por uma interpretação calcada no *argumento a contrario*, sob pena de esvaziar o seu sentido normativo⁷²⁴.

Adilson de Abreu Dallari enxerga no texto normativo um aperfeiçoamento da regra já contida na Lei nº 9.784/1999 (art. 2º, parágrafo único, inciso XIII). Na sua visão, “cuida-se do estabelecimento de uma disciplina mais abrangente, com a indicação mais precisa de como e onde a vedação de retroatividade deve ser aplicada, inclusive com a conceituação, no parágrafo único, do que deve ser entendido como orientação geral”⁷²⁵.

O art. 24⁷²⁶, igualmente cuida de acentuar o dever de observância do princípio da proteção da confiança legítima na interpretação da legislação, porém seu escopo difere do art. 23 na medida em que busca reforçar a necessidade de aplicação dos critérios de proteção da confiança nos processos administrativos e/ou judiciais tendentes a controlar a regularidade de atos, contratos e ajustes com eficácia normativa. Isto é, busca-se ratificar a possibilidade de a proteção da confiança servir como uma norma de calibração, concorrendo com a aplicação do regime sancionatório previsto no sistema⁷²⁷.

⁷²⁴ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 645.

⁷²⁵ DALLARI, Adilson de Abreu. **Comentários ao art. 25 do projeto**. Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). Brasília: Senado Federal, 2015. p. 32.

⁷²⁶ Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

⁷²⁷ MARQUES NETO, Floriano Peixoto. FREITAS, Rafael Veras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da segurança para inovação pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 93. “(...) cuida-se de dispositivo que introduz um novo racional decisório aos processos administrativos invalidadores. De fato, um ato pode ser

Trata-se, pois, de uma norma que pode ser classificada como de conservação, na medida em que sua incidência poderá impedir ou mitigar a incidência da norma sancionatória invalidante do ato produzido irregularmente. A norma, além de aplicação direta, também pode reforçar a eficácia normativa de outras existentes em específicos subsistemas. Há quem faça a correlação do dispositivo com a norma de conservação estatuída no art. 27 da Lei nº 9.868/1999, com a eficácia de proibir “que a modificação de critério jurídico alcance, de forma retroativa, situações jurídicas já devidamente consolidadas e que ciclos de positivações jurídicas sejam desfeitos em função de novas orientações gerais emanadas do Estado. Aqui, protege-se a segurança jurídica no campo das normas individuais e concretas, postas pelo Judiciário, pela Administração ou mesmo pelos cidadãos”⁷²⁸.

Floriano de Azevedo Marques Neto e Rafael Veras de Freitas, inclusive, compararam os dispositivos com as normas gerais de Direito Tributário comentadas acima (art. 100, parágrafo único, e art. 146 do CTN). Para eles, a “lógica que permeia os referidos dispositivos é a de interditar comportamentos contraditórios do Poder Público – *non procedit venire contra factum proprium* -, um dos consectários da segurança jurídica”. Todavia, segundo os autores, o art. 24 da LINDB possui uma maior amplitude, “pois serve de limite para anulação de atos, com lastro nos efeitos retroativos das novas interpretações”⁷²⁹.

Além disso, o parágrafo único do art. 24 reforça que as orientações interpretativas provêm de várias fontes normativas, inclusive reiterados posicionamentos em casos julgados no âmbito administrativo e no judicial. O ponto criticável da redação do dispositivo é a utilização de *jurisprudência majoritária*, quando o nosso sistema tem caminhado para estabelecer uma sistematização dos precedentes, indicando aqueles que

declarado inválido: (i) *se afrontar*, diretamente, a Constituição; e (ii) se estiver em desacordo com o ordenamento jurídico em vigor. Mas isso não significa dizer que os atos jurídicos constituídos possam ter a sua validade questionada com base na mudança de interpretação do decisor a propósito da sua compatibilidade com a Constituição ou com o ordenamento jurídico. E isso por suas ordens de razão. A uma, porquanto, consoante a garantia da irretroatividade prevista no art. 5º, XXXVI, CRFB, as novas interpretações das entidades públicas (em razão de sua força normativa) não podem servir de fundamento para a decretação de nulidade dos atos jurídicos perfeitos. A duas, na medida em que integram o patrimônio das partes que celebraram negócios jurídicos o direito de ter a sua validade aferida com base na interpretação vigente à época de sua celebração; cuida-se, por assim dizer, de um direito adquirido que o art. 24 visa a tutelar”. No mesmo sentido: Cf. ABOUD, Georges. **Processo constitucional brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 384. “O referido dispositivo é consectário da boa-fé objetiva que se aplica em relação ao Poder Público. Por meio dela, os atos praticados pelos jurisdicionados em face das regras consideradas vigentes à época, não podem ser retroativamente e automaticamente cassados, em virtude de modificações de entendimento acerca dessas regras. O ideal é evitar que o jurisdicionado seja surpreendido por novas interpretações do órgão julgador público ou judicial”.

⁷²⁸ LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 158.

⁷²⁹ MARQUES NETO, Florian Peixoto. FREITAS, Rafael Veras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da segurança para inovação pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. pp. 91-92.

terão uma eficácia vinculante. Desta feita, o mais apropriado seria indicar como elemento indutor de confiança os precedentes judiciais e administrativos de observância obrigatória nos seus respectivos âmbitos e aqueles reiteradamente adotados pelos órgãos de cúpula quando não houver um posicionamento vinculante sobre o tema.

A redação do art. 27⁷³⁰, por sua vez, reforça a necessidade de, na ação controladora, evitar-se a imposição de prejuízos anormais decorrentes do desenvolvimento de uma atividade regulada ou o oposto. O dispositivo, na verdade, “tem o objetivo de impor uma compensação (e não uma indenização), endoprocessual, pelos benefícios indevidos ou pelos prejuízos anormais provocados pela instauração de processos”. Advirta-se a natureza residual da norma, haja vista a possibilidade de o tratamento da questão poder estar em normas de maior especificidade⁷³¹.

Os artigos 26 e 29⁷³² introduzem orientação geral para que haja uma maior participação dos interessados na construção de soluções às disputas existentes e na construção de interpretações regulamentares, por meio de consultas, audiências públicas e outros instrumentos. Nessa toada, o art. 30⁷³³ reforça a necessidade de que a segurança jurídica deve ser concretizada mediante um grande sistema de orientação veiculado em regulamentos e outras normas de *status* infralegal com caráter vinculante.

Na seara do Direito Tributário, o dispositivo que ganhou mais atenção foi o art. 24, surgindo o debate sobre a sua aplicação e os limites para ajustamento da relação jurídica tributária. Curiosamente, o debate foi incorporado, de forma rápida, ao contencioso administrativo tributário federal, gerando uma infinidade de posicionamentos, superando até mesmo a velocidade das publicações acadêmicas sobre o tema. É por isso que, ao analisar o

⁷³⁰Art. 27. A decisão do processo, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, poderá impor compensação por benefícios indevidos ou prejuízos anormais ou injustos resultantes do processo ou da conduta dos envolvidos.

⁷³¹MARQUES NETO, Floriano Peixoto. FREITAS, Rafael Veras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da segurança para inovação pública)**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 121.

⁷³² Art. 26. Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial. § 1º O compromisso referido no caput deste artigo: I - buscará solução jurídica proporcional, equânime, eficiente e compatível com os interesses gerais; III - não poderá conferir desoneração permanente de dever ou condicionamento de direito reconhecido por orientação geral; IV - deverá prever com clareza as obrigações das partes, o prazo para seu cumprimento e as sanções aplicáveis em caso de descumprimento. Art. 29. Em qualquer órgão ou Poder, a edição de atos normativos por autoridade administrativa, salvo os de mera organização interna, poderá ser precedida de consulta pública para manifestação de interessados, preferencialmente por meio eletrônico, a qual será considerada na decisão.

⁷³³ Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.

cabimento do dispositivo para tutelar relações fiscais, iremos nos debruçar sobre os posicionamentos existentes no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

4.5.1. Aplicação ao Direito Tributário

A generalidade da disposição normativa, como já comentado, acabou por gerar debates sobre a sua aplicação para além do Direito Administrativo, especialmente no tributário, onde a administração está submetida ao emaranhado conjunto de competência (fiscalizadora e de orientação), procedimentos e as próprias regras atinentes à materialização da relação jurídica tributária. Em um primeiro momento, as objeções à aplicação do conjunto normativo (especialmente o art. 24) partiram do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em julgamento de questão de ordem pública apresentadas pelos contribuintes no bojo do julgamento dos seus processos.

O primeiro argumento para negar a aplicação do art. 24 da LINDB ao Direito Tributário é de índole constitucional, pois fundamenta-se no art. 146, inciso III, da Constituição Federal⁷³⁴. Para os defensores dessa posição, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro constitui uma regra geral aplicável a todos os ramos do direito. No âmbito tributário, entretanto, sua atuação como norma geral é bloqueada em função da necessidade de lei complementar para veicular normas gerais do Direito Tributário. Em complemento, os defensores da total inaplicabilidade atribuem aos artigos 100, 112, 146 e outros do Código Tributário Nacional o tratamento da proteção da confiança legítima no Direito Tributário⁷³⁵.

Essa parece a posição defendida por Humberto Ávila quando recomenda extrema cautela na aplicação do dispositivo ao Direito Tributário. O autor visualiza na norma uma natureza meramente *expletiva* (“protege legalmente o que já está protegido pelo princípio constitucional da segurança jurídica”) e também restritiva, na medida em que, na sua visão, não alcança todas as situações passíveis de proteção da confiança. A preocupação

⁷³⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

⁷³⁵ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3401-006.747**. Relator: Lázaro Antônio Souza Soares. Sessão do dia 208/2019. Ementa: LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO - LINDB. APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO. Apesar de se referir, em tese, a todas as leis, e para todos os ramos do Direito, a LINDB (Lei Ordinária) não pode estabelecer normas gerais para o Direito Tributário, pois a Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, define que essa tarefa é reservada à Lei Complementar.

do professor é de que a norma, a pretexto de estabelecer um padrão interpretativo geral, acabe por mitigar a eficácia do próprio princípio da proteção da confiança, ao ponto de afastar sua aplicação a situações em que não houver a edição de ato prévio estatal ou até mesmo situações que não foram plenamente constituídas, porém são dignas de proteção⁷³⁶.

Para os que entendem que a tutela da confiança legítima já está devidamente tratada no CTN, há um argumento adicional contido na própria LINDB, qual seja: o critério da especialidade previsto no art. 2º, §2º⁷³⁷. Logo, a norma em questão não teria a capacidade de alterar o regime jurídico vigente, motivo pelo qual seria inaplicável ao trato das relações tributárias.

Uma *segunda posição*, em que pese a aceitar a aplicabilidade da norma na seara fiscal, entende que a locução “*validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa*”, contida no art. 24, afasta a aplicabilidade da norma para os casos em que a norma individual e concreta é constituída pelo próprio contribuinte, v.g., situações em que a contribuição do crédito tributário é constituído por autolancamento e o controle da sua produção é exercício pela administração tributária, por meio da atividade fiscalizatória e lancamento substitutivo (auto de infração).

Os argumentos da corrente em exposição podem ser sintetizados a partir da leitura do voto condutor produzido em acórdãos daquele órgão: a) o vocábulo “*administrativa*”, conforme regra gramatical da língua portuguesa, deve concordar com o último substantivo, porém igualmente relacionado aos demais. Com isso, os atos, contratos e ajustes devem ser administrativos, o que afasta a aplicação para a atividade constitutiva do

⁷³⁶ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pp. 490-491. “Com isso se quer enfatizar que a norma reconstruída a partir do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro deve ser compreendida com extrema cautela, dado seu caráter meramente expletivo (protege legalmente o que já está protegido pelo princípio constitucional da segurança jurídica) e parcial (protege apenas parcialmente aquilo que é protegido em maior extensão pelo princípio constitucional da segurança jurídica). Em outras palavras, a exigência de lealdade estatal não decorre dessa norma legal. Ela advém do princípio constitucional da segurança jurídica (e de outros, como moralidade administrativa), de maneira muito mais extensa e intensa. (...) A nova norma, portanto, não pode ser interpretada por meio do *argumento a contráριο*, isto é, mediante a compreensão de que o legislador ordinário teria exigido lealdade estatal apenas e somente para os casos previstos em sua hipótese (quando houver revisão de validade, quanto a manifestações estatais completadas e referentemente a situações plenamente constituídas), afastando a exigência da lealdade para outros casos. (...) No âmbito do Direito Tributário, é preciso um cuidado ainda maior. É que, nesse âmbito, a Constituição reserva à lei complementar a edição de normas gerais de Direito Tributário, tendo sido essas normas em parte veiculadas pelo Código Tributário Nacional. Esse diploma contém disposições acerca da proteção da confiança, como é o caso dos artigos 100, 146 e 178, já examinados ao longo desta obra. Também esses dispositivos devem ser interpretados como exprimindo normas expletivas, dado o seu teor igualmente restritivo”.

⁷³⁷ Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

contribuinte; b) o contexto de elaboração do projeto gerador da norma evidencia o âmbito de incidência restrito à produção elaborada pela própria administração; c) existência de norma específica em relação à revisão do lançamento (art. 149 do Código Tributário Nacional)⁷³⁸.

A *terceira posição*, talvez até mesmo com caráter subsidiário, destaca que a norma se direciona para casos de revisão do ato administrativo no exercício da autotutela no exercício da função pública (gestores públicos), o que justificaria, no seu entender, a inaplicabilidade da norma no âmbito do contencioso administrativo tributário (com função judicante), já que a legislação tributária trata especificamente do processo administrativo tributário, hipóteses de revisão de lançamento e casos de nulidade de ato processual e/ou da constituição do crédito tributário⁷³⁹.

Com relação à primeira objeção, entendemos que não há violação ao art. 146, inciso III, da CF, pois as normas veiculadas na LINDB, como visto no tópico anterior, dada a sua generalidade, possui a função de pautar a interpretação das normas existentes de acordo com as limitações de cognição de cada procedimento (administrativo, judicial e controladoria administrativa – tribunal de contas). Sua eficácia no Direito Tributário será a de pautar a interpretação das existentes normas sobre segurança jurídica e proteção da confiança legítima do contribuinte, não assumindo, portanto, uma natureza substitutiva (revogadora) das normas gerais de Direito Tributário existentes nem constituindo uma regra autônoma. Por isso, ela estará presente na aplicação da proteção da confiança legítima na seara fiscal.

Também não concordamos com a segunda posição, pois acaba por reduzir o alcance de um importante princípio jurídico a uma questão gramatical. Ora, como visto acima, independentemente do enquadramento como ato administrativo, autolancamento ou outra denominação, a atividade realizada pelo contribuinte na constituição do crédito tributário é uma norma individual e concreta que introduz elemento novo ao direito positivo. Saliente-se, ademais, que o contribuinte-cidadão é o destinatário da proteção da confiança, motivo por que não se pode considerar procedente a interpretação contida na segunda corrente, sob pena de esvaziar por completo a eficácia do dispositivo com função de pautar

⁷³⁸Cf. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 1301.003.656**. Relator: Carlos Augusto Daniel Neto. Julgado em 29/1/2019.

⁷³⁹ Cf. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 9101-003.839**. Voto proferido pela Conselheira Viviane Vidal Wagner. Julgado em 29/1/2019

o entendimento da legislação vigente e específica para cada subsistema do ordenamento jurídico nacional⁷⁴⁰.

O terceiro fundamento acaba por inverter a lógica de generalidade da LINDB. Ao defender que a legislação em debate tem como endereço apenas os atos, contratos e ajustes decorrentes da gestão pública, a corrente de pensamento atribui à norma geral o caráter de regras especialíssima somente aplicada a uma parte do Direito Administrativo, o que parece não ter fundamento, consoante pode ser observado em linhas anteriores quando tratamos dos aspectos gerais dos novos artigos introduzidos pela Lei nº 13.655/2018.

Sendo assim, propomos uma posição intermediária no sentido de que a norma é aplicável ao Direito Tributário. Não como norma geral tributária, mas como vetor hermenêutico garantidor da máxima eficácia das normas protetivas da confiança contidas no Código Tributário Nacional e complementadas pela legislação ordinária, como, por exemplo, a legislação atinente ao processo de consulta e outros casos que serão tratados especificamente nos tópicos seguintes.

⁷⁴⁰ Em sentido similar, é o posicionamento de Luís Flávio Neto veiculado em votos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Para ele, “entre os possíveis exercícios gramaticais que podem [ser] intentados, adotar a interpretação que se restringe à eficácia do art. 24 da LINDB apenas aos ‘atos administrativos’, o ‘processo administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente’ indubitavelmente inclui hipóteses em que há participação do contribuinte, cujo papel deve ser considerado como suportado pelo art. 142 do CTN, sob pena de contrariar-se o pressuposto de caráter reconhecido pelo e. STJ ao ‘lançamento tributário por homologação’” (Acórdão nº 9101-003.839)

CAPÍTULO 5

REGRAS DE PRODUÇÃO E A CONSERVAÇÃO DO ATO IRREGULAR NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Em linhas anteriores (Capítulo 3), observamos que a preclusão processual poderá conservar ato produzido irregularmente no sistema jurídico. Essa circunstância ocasiona a perda da oportunidade de utilização do procedimento previsto no sistema jurídico para reconhecimento da produção defeituosa e, conseqüentemente, a aplicação da norma sancionatória cabível.

No presente capítulo, diferentemente, analisaremos o instituto no processo administrativo tributário como um regramento de produção em sentido amplo, composto por norma de produção em sentido estrito, regra sancionatória e, em certos casos, regras de conservação da produção irregular.

Para ilustrar nossa posição, analisaremos quatro questões relacionadas ao tema: (i) possibilidade de apresentação de novos argumentos após impugnação administrativa e/ou recurso cabível; (ii) possibilidade de apresentação de provas para além do limite temporal definido na legislação; (iii) o conceito de ordem pública no processo administrativo tributário e sua relação com o tema da produção irregular; (iv) atuação do prejuízo na conservação dos atos processuais irregulares.

Destacamos que, em virtude da repartição da competência tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios e a ausência de uma norma geral de Direito Tributário tratando do processo administrativo tributário⁷⁴¹, temos, no Brasil, uma profusão de leis

⁷⁴¹ Podemos encontrar no Congresso Nacional vários projetos com o objetivo de introduzir normas gerais de processo administrativo tributário (Exemplo: PLP 381/2014 e PLP 139/2019).

sobre o tema. Por isso, nossa análise das questões acima ficará centrada no processo administrativo tributário federal, sem prejuízo de uma análise comparativa com outras leis estaduais e/ou municipais acerca do assunto.

As questões colocadas acima estão imbricadas, pois envolvem o “descumprimento” de um requisito temporal para a edição de um ato jurídico (no caso, um ato processual) e as consequências atribuídas pelo sistema para tal anomalia. No plano pragmático, o tema é dotado de grande instabilidade jurídica, recebendo tratamentos diversos no âmbito dos órgãos de julgamento administrativo, como, por exemplo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Nossa tarefa é, com base no recurso metodológico desenvolvido até agora, apresentar uma explicação para o problema. O caminho escolhido consiste, a partir da atuação das regras de produção, especialmente aquelas destinadas à conservação do ato irregular, em demonstrar que o sistema processual administrativo fiscal contempla algumas regras de conservação da produção “intempestiva”, ou melhor, em desconformidade com o requisito temporal estabelecido na legislação processual.

Nesse contexto, abordaremos a noção de preclusão, examinada com profundidade pelos estudiosos do Direito Processual Civil, mas sem pretensão de esgotar ou produzir estudo completo do tema. O cerne da abordagem será tentar enquadrar a preclusão como uma questão afeta ao modo de produção do ato jurídico processual, merecendo, com isso, a mesma abordagem das regras de produção.

Em seguida, investigaremos se é possível defender uma ideia única de preclusão ou o instituto deve se relacionar com o contexto jurídico-positivo em que se apresenta. A resposta da questão será determinante para aferir se é possível equiparar os conceitos de preclusão no âmbito do processo civil e do processo administrativo tributário, seus impactos na interpretação das regras atinentes à produção do ato processual administrativo e na formulação de um conceito de ordem pública.

Na parte final do capítulo, trataremos do “princípio do prejuízo” como norma de conservação da produção irregular e sua configuração no regramento processual administrativo tributário, comparando-o com o tratamento dado pelos outros regramentos processuais brasileiros. A análise permitirá construir uma definição da atuação do prejuízo na conservação dos atos processuais irregulares no Direito Tributário.

1. O LIMITE PARA INSERÇÃO DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

O processo administrativo tributário é constituído pelo conjunto de normas jurídicas destinadas a regular a forma de produção de atos com o escopo de controlar a legalidade/regularidade (em sentido amplo) da constituição do crédito tributário. Além disso, essas normas garantem a correção da produção normativa individual e concreta, ajustando eventuais irregularidade ou até mesmo desconstituindo o crédito tributário produzido irregularmente, evitando, conseqüentemente, cobranças indevidas e discussões judiciais⁷⁴².

Atualmente, tais regras constam do Decreto nº 70.235/1972, com aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/1999 e supletiva do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015).

Diante do seu conteúdo finalístico, a arquitetura normativa-procedimental possui como traço marcante a disposição de regras que outorgam poderes para produção de atos sem a prévia provocação do interessado (*ex officio*) e o conhecimento de argumentos jurídicos e fatos não alegados ou introduzidos em momentos distintos daqueles previstos no regramento procedimental.

Tal característica é apontada por Alberto Xavier como uma conjunção de dois princípios regentes do processo administrativo tributário, a saber: “um *princípio inquisitório*, no que concerne à investigação, e um *princípio de verdade material*, no que tange à valoração dos fatos. Daí resulta a livre apreciação de provas, a admissibilidade de todos os meios de prova e de investigação do Fisco, sem sujeição à regras clássicas de repartição do ônus da prova e delimitação do objeto do processo”⁷⁴³.

Ao longo do tempo, o denominado “princípio” da verdade material vem sendo tratado pela doutrina como elemento fundante do processo administrativo tributário, possuindo característica supralegal. Nesse contexto, James Marins trata da verdade material

⁷⁴² XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 3 “O conceito de processo administrativo exprime a ideia de que os mecanismos de controle de legalidade dos atos administrativos devem obedecer a um *princípio de jurisdicionalização*, ou seja, ao modelo de processo que se desenvolve nos tribunais, ressalvadas as especificidades decorrentes seja da natureza indisponível dos direitos em presença, seja da natureza não independente do órgão de julgamento, integrando na Administração.”

⁷⁴³ XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 156. Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo, Dialética, 1999. p. 180.

como um dever de aproximação entre “a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal da sua existência”. Na visão do autor, esse dever seria um princípio indeclinável na atividade administrativa tributária, inclusive no âmbito do processo administrativo tributário, arrematando que:

O princípio da *verdade material*, que governa o procedimento e o processo administrativo, opõe-se ao princípio da *verdade formal*, que preside o processo civil, pois este prioriza a formalidade processual probatória – *como ônus processual próprio das partes* –, que tem como motor o princípio da segurança jurídica que cria amarras e restrições à atividade promovida pelo magistrado no processo judicial. No processo judicial, a convicção do juiz advém unicamente do conjunto de elementos produzidos pelas partes em rígido sistema de preclusão⁷⁴⁴.

Sob o aspecto da teoria da linguagem, a demarcação de uma *verdade material* em contraponto a uma *verdade formal* foi objeto de consistente e pertinente crítica formulada por Fabiana Del Padre Tomé:

A doutrina costuma distinguir *verdade material* de *verdade formal*, definindo a primeira como a efetiva correspondência entre proposições e acontecimento, ao passo que a segunda seria uma verdade verificada no interior de determinado jogo, mas suscetível de destoar da ocorrência concreta, ou seja, da verdade real.

(...)

(...). Tal conclusão, entretanto, não procede. O que se consegue em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a *verdade lógica* obtida em conformidade com as regras de cada sistema. (...)

Em estudo inovador, Tárek Moysés Moussallem noticia a irrelevância dessa classificação [verdade material e formal], pois, considerando o caráter autossuficiente da linguagem, toda verdade passaria a ser formal, quer dizer, dentro de um sistema linguístico. Seguindo essa linha de raciocínio, porém quebrando barreiras da tradição terminológica, é lícito afirmar que a verdade jurídica não material nem formal, mas verdade *lógico-semântica*, é construída a partir da relação entre as linguagens de determinado sistema⁷⁴⁵.

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo defende a necessidade de resignificação do “princípio da verdade material”, situando-o no sistema de referência da teoria da linguagem, o que, por conseguinte, tende a afastar a dicotomia material *versus* formal criticada acima. Nesse sentido, o princípio atuaria como fundamento do princípio da

⁷⁴⁴ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 175-176. Em sentido análogo: Cf. MACEI, Demetrius Nichele. **A verdade material no direito tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial**. São Paulo: Malheiros, 2013.

⁷⁴⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016. pp.38-39.

oficialidade, que confere poderes ao órgão julgador para, independentemente de provocação, determinar a busca e/ou produção de novas provas, e do informalismo⁷⁴⁶.

Por outro lado, sob o aspecto normativo, o “princípio” da verdade material também merece uma análise mais detida. Como visto, os autores que trabalham com a dicotomia verdade material e verdade formal no processo administrativo tributário atribuem ao princípio o *status* constitucional ou, ao menos, em uma posição superior ao regramento processual. No entanto, há dúvida se esse atributo impede que ocorra regulação (legislativa) sobre o modo de produção da prova no processo administrativo tributário, inclusive a demarcação temporal.

Luís Eduardo Schoueri e Gustavo de Souza situam o “princípio” da verdade material como uma decorrência de alguns princípios constitucionais tributários. Em primeiro lugar, ele seria uma derivação do princípio da legalidade, pois “a autoridade tributária, de maneira vinculante e obrigatória, deve proceder ao lançamento tributário quando verificar o fato imponível”, o que se coaduna com os arts. 113 e 142 do Código Tributário Nacional. O dever de verificação do fato imponível se traduz no processo de revisão do lançamento (processo administrativo tributário) como uma garantia (para o contribuinte) de ampla investigação e possibilidade de contraposição do lançamento, de modo a assegurar a perfeita legitimidade da atividade de imputação normativa (lançamento)⁷⁴⁷.

Em segundo lugar, ainda na visão dos autores, o princípio da verdade material é, da mesma forma, exigência do princípio da igualdade, que na seara tributária também se desdobra no princípio da capacidade contributiva. Isso porque a criação de normas preclusivas para apresentação de provas no processo administrativo tributário sem o transporte das demais garantias existentes em outro modelo processual, como, por exemplo, o processo civil, revelaria um rompimento no sistema. Estaria violada, assim, a igualdade, motivo pelo qual o sistema preclusivo para apresentação de provas seria incompatível com o processo administrativo tributário. Logo, qualquer limitação para inserção de enunciados probatórios veiculados pela legislação seria contrária à Constituição Federal⁷⁴⁸.

⁷⁴⁶ ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **Princípio da verdade material e processo administrativo fiscal de compensação**. In: Processo tributário analítico. CONRADO, Paulo (Coord.). São Paulo: Noeses, 2013. p. 5.

⁷⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. **Verdade material no “processo” administrativo tributário**. In: Processo Administrativo Fiscal. 3º volume. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). São Paulo: Dialética, 1998. p. 151.

⁷⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. **Verdade material no “processo” administrativo tributário**. In: Processo Administrativo Fiscal. 3º volume. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). São Paulo: Dialética, 1998. pp. 155-159. Cf. XAVIER, Alberto. **Princípios do processo**

Ao tratar da garantia ao devido processo administrativo prevista no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, Paulo de Barros Carvalho extrai da garantia o direito de oferecer e produzir a prova adequada às suas pretensões, ou seja, a possibilidade de ampla produção probatória seria uma garantia constitucional do contribuinte. Para o autor, essa “prerrogativa traz também como pressuposto: a) *direito a que toda prova, razoavelmente proposta, seja produzida*, ainda que tenha que fazê-lo a Administração, como atestados, certidões, informações, esclarecimentos, etc.; b) *direito a que a produção da prova seja efetivada* antes que o Poder Público adote alguma posição definitiva sobre o conteúdo da questão; c) *direito a participar na produção da prova feita pela Administração*, seja ela pericial ou testemunhal, como outra manifestação do princípio da publicidade”⁷⁴⁹.

A garantia constitucional de produção probatória, porém, não pode ser qualificada como ilimitada ou imune à criação de normas disciplinando o modo de inserção da prova no processo administrativo tributário. “A figura do devido processo legal, do qual o direito à prova figura como uma decorrência, é construída com base em prazos, regida por formas específicas, fases e preclusões, constituindo legítima delimitação à enunciação probatória. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regulamentados pela lei”⁷⁵⁰.

Sendo assim, verificada a possibilidade de regulação da enunciação probatória do processo administrativo tributário, é chegada a hora de demarcar a norma de produção em sentido estrito, que trata do marco temporal para a apresentação da prova, a norma sancionadora pelo descumprimento da norma de produção em sentido estrito e verificar a existência de norma neutralizadora.

No processo administrativo tributário federal, o momento da introdução (apresentação) dos enunciados probatórios pelo contribuinte é regulado pelo art. 16, §§4º a 6º, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 158-160. “Pela nossa parte, entendemos que afronta o princípio da ampla defesa e verdade material qualquer restrição ao exercício do direito à prova em função da fase do processo, desde que anterior à decisão tomada em segunda instância”.

⁷⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método.** 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 911-912.

⁷⁵⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário.** 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016. pp.239-240.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Da análise do dispositivo legal, podemos identificar duas normas de produção em sentido estrito. A primeira contém no seu antecedente o momento temporal e a forma para introdução do enunciado probatório (exato momento da apresentação da impugnação administrativa) e no seu conseqüente o ingresso válido da prova no processo administrativo tributário. A segunda norma apresenta-se como uma regra especial em relação à primeira e contém no seu antecedente a possibilidade de produção posterior, em caso de força maior, de fato e direito superveniente destinados a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos do processo e no seu conseqüente o poder do ingresso válido da prova no processo.

Logo, o parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972 estabelece um limite temporal para introdução da prova no processo administrativo. Ressalvados os casos de força maior, fato ou direito superveniente e em contraposição a fatos alegados posteriormente, a prova deve ser inserida no momento da apresentação da impugnação administrativa.

Por outro lado, em contraposição à norma de produção em sentido estrito, podemos identificar a existência de uma norma sancionatória pela produção irregular, no caso, a introdução intempestiva do enunciado probatório, que tem como hipótese o descumprimento do prazo estabelecido (até o momento da impugnação ou nas situações excepcionais elencadas na segunda norma de produção em sentido estrito) e como conseqüente a preclusão do direito à apresentação, acarretando a necessidade de excluir do

sistema jurídico a prova produzida irregularmente. Sua estrutura sintática pode ser formalizada da seguinte maneira: -R -> C⁷⁵¹.

Vale destacar que, nos moldes propostos no presente trabalho, a análise sobre introdução lícita ou ilícita da prova no processo administrativo tributário constitui uma abordagem interna do sistema jurídica. Ou seja, mesmo de forma irregular a prova ingressa no sistema jurídico e está sujeita ao conjunto das regras de produção, inclusive às regras de sancionatório. Nesse sentido, destacamos análise realizada em trabalho anterior:

Saliente-se que a produção intempestiva do enunciado probatório, isto é, em desconformidade com as regras que dispõem sobre o prazo para produção e inserção no processo, desde que levada aos autos do processo e se refira a um fato alegado, não desqualifica sua natureza de prova.

Isso porque a *validade*, nos moldes demarcados, foi empregada no sentido de uma relação de pertinência com o sistema jurídico e não como predicado do enunciado probatório. Sendo assim, a prova é válida mesmo que produzida em desconformidade com a norma de estrutura.

A prescrição do elemento temporal contida nas regras procedimentais constitui uma das regras que regulam a produção do enunciado probatório no sistema jurídico. Funciona como uma regra de estrutura para produção do enunciado probatório, que possui como sanção pelo seu descumprimento, normalmente, a proibição de utilização daquele relato linguístico para apoiar a confirmação da realização de algum evento, bem assim a sua valoração por parte da autoridade competente.

No caso, a sanção, em virtude do descumprimento das regras para construção de um relato linguístico dentro do sistema do direito positivo, faz com que a linguagem probatória seja deslocada do sistema linguístico do direito para a linguagem ordinária, dotada de outro sistema de referência.

A sanção, contudo, sempre estará contida na norma de estrutura sancionatória, de modo que o direito positivo poderá prescrever outras formas de sanção, como a convalidação, outras técnicas sancionatórias ou até mesmo a neutralização da regra sancionatória, o que impediria a sua aplicação.

O que precisa ficar claro é que a sanção sempre decorrerá de regras do direito positivo e, por isso, a consequência jurídica para a respectiva produção ser considerada irregular (violação ao momento de apresentação da prova) do enunciado probatório pode variar de acordo com cada subsistema processual ou até mesmo bem jurídico tutelado⁷⁵².

Prosseguindo a análise dos textos normativos aplicáveis ao processo administrativo tributário, encontramos dispositivos que conferem amplos poderes aos

⁷⁵¹ No mesmo sentido, destacamos artigo anteriormente publicado: SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de. QUEIROZ, Mary Elbe. **O limite temporal para inserção da prova no processo administrativo tributário federal**. In: Direito tributário e os novos horizontes do processo. São Paulo: Noeses, 2015. pp. 998-999.

⁷⁵² SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. QUEIROZ, Mary Elbe. **O limite temporal para inserção da prova no processo administrativo tributário federal**. In: Direito tributário e os novos horizontes do processo. São Paulo: Noeses, 2015. pp. 994-1000.

juizadores para determinação de produção de prova, admissão de prova e até mesmo a realização de diligências para busca de outros enunciados probatórios. Primeiramente, destacamos os poderes conferidos no Decreto nº 70.235/1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*.

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

No Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, há expressa previsão de conversão do julgamento em realização de diligência, formalizada por meio de resolução (art. 63).

Igualmente, a Lei nº 9.784/1999, aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo tributário, outorga dever de ampla investigação e produção da prova. A justificativa para tal arquitetura procedimental consiste na necessidade de o ato de lançamento estar em conformidade com o direito posto (vinculação da obrigação à lei) e o dever da autoridade de rever de ofício os atos eivados de vícios na sua produção (inclusive o erro de fato):

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Desse conjunto de regras previstas no sistema processual, podemos extrair uma regra de conservação da aplicação da regra sancionatória pelo descumprimento da norma de produção em sentido estrito. A conservação ocorre porque o dever de produção de ofício previsto nos artigos citados impede que o julgador, ao deparar com uma prova inserida

irregularmente (intempestiva), que pode sofrer a sanção de preclusão e expulsão, simplesmente a desconsidera.

Se a prova é intempestiva (inserida irregularmente), mas relevante para o julgamento do processo, o dever estabelecido nos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972 e no art. 38 da Lei nº 9.784/1999 impede que o julgador a desconsidera, já que ele, até a conclusão do julgamento, poderia (poder-dever) solicitar a inserção da prova que foi juntada intempestivamente pela parte.

Do ponto de vista estrutural, a norma de conservação (arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972 e art. 38 da Lei nº 9.784/1999) mutila o conseqüente da norma sancionatória, que prevê a preclusão dos enunciados probatórios juntados após a impugnação administrativa.

Observe-se que a regra imunizante possui fundamento direto nos dispositivos legais mencionados e não necessita estar fundamentada diretamente em “princípio” supralegal da verdade material, constantemente invocado pela doutrina e citado na jurisprudência administrativa. O mencionado equívoco pode ser encontrado em pesquisa aos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ilustrativamente, destacamos os seguintes:

PROCESSUAL - VERDADE MATERIAL - LIMITES - PROVA POSTERIOR - OBSERVÂNCIA AOS REQUISITOS DO ART. 16, §4º, DO DECRETO 70.235/72.

Ainda que jungido ao princípio da verdade material, o processo administrativo também se encontra limitado pelo princípio da legalidade e pela regra do devido processo legal. O momento de que dispõe o contribuinte para produzir provas e trazer documentos é o da oposição de sua impugnação, admitindo-se, como exceção, a produção de provas e argumentos em momento posterior apenas nas hipóteses devidamente demonstradas do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.⁷⁵³

No voto vencedor do julgado, vemos que a imunização da sanção prevista no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972 não poderia ser realizada pelo julgador administrativo em função da aplicação de um princípio (verdade material), haja vista a existência de regras

⁷⁵³ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 1302-002.731**. Julgado em: 12/4/2018. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br. No mesmo sentido: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 2302-003.729**. Julgado em: 12/3/2015. Disponível em: www.carf.fazenda.gov.br. Ementa: PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

procedimentais que não poderiam ser suplantadas, ou seja, a análise seria entre regra de maior concretude e princípio⁷⁵⁴.

Entendemos, porém, que a estruturação das regras de produção (inserção) do enunciado probatório no processo administrativo, subdivididas em: i) regra de produção em sentido estrito; ii) regra sancionatória; e iii) regra neutralizante, está no mesmo plano normativo. Ou seja, está situada no conjunto de normas procedimentais estabelecidas na legislação, sendo despidendo recorrer à aplicação de princípios constitucionais ou até mesmo do tão pronunciado princípio da verdade material.

Assim, a utilização da metodologia proposta no presente trabalho pode servir de ferramenta teórica para demonstrar os limites da inserção da prova no processo administrativo tributário, notadamente no plano da legislação infraconstitucional, auxiliando na compreensão da dinâmica das regras de produção e, por conseguinte, eliminando ruídos de comunicação que têm afetado a interpretação das regras probatórias na jurisprudência administrativa.

2. PRECLUSÃO E SEUS CONTORNOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O instituto da preclusão possui raízes históricas que remontam ao período do direito romano e canônico, influenciando os sistemas jurídicos de países europeus. No Brasil, o tema vem sendo amplamente tratado no âmbito do Direito Processual Civil⁷⁵⁵.

⁷⁵⁴ Trecho do voto vencedor: “Não podemos, aqui, sob o pálio da verdade material suplantar as regras procedimentais aplicáveis ao processo administrativo e permitir, por fundamentos metajurídicos 2, e ao arrepio do princípio da isonomia, fazer-nos substituir a autoridade fiscal ou a própria DRJ, para refazer todo o trabalho que deveria ter sido concretizado e trazido ao feito pelo sujeito passivo, pretensamente, detentor do crédito. Se é fato que o processo administrativo admite uma flexibilização no procedimento de instrução e, portanto, se pauta pelo já aventado princípio da verdade material, não se pode olvidar que determinadas amarras não podem ser sobrepujadas; o primado da verdade material pode nortear o julgador, de sorte a garantir que ele aprecie provas não contempladas pela instância interior, mas que tenham sido produzidas no momento oportuno, e, na espécie, tais provas não foram reprises e produzidas. Como não se verificam, no concreto, a ocorrência das situações descritas no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235 e, lado outro, como o contribuinte não produziu as provas necessárias à demonstração da liquidez e certeza de seu direito creditório, não nos cabe, agora, franquear-lhe, por meio de diligência, tal oportunidade, sob pena de malferir, não o decreto anteriormente invocado, como também, e como já dito, o princípio da isonomia”.

⁷⁵⁵ Sobre aspectos históricos da preclusão: Cf. SICA, Heitor Vitor Mendonça. **Preclusão processual civil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. pp. 6-71; THEODORO JÚNIOR, Humberto. **A preclusão no processo civil**. In: Doutrinas essenciais de processo civil. Vol. 3. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. pp. 351-375. “Antigo é o uso do termo *preclusão* no âmbito do direito processual. Já no medieval direito intermédio se

Humberto Theodoro Júnior assevera com precisão que, etimologicamente, “a palavra “preclusão” decorre de *praecludere*, que quer dizer fechar, encerrar. Findo, pois, o prazo em que o ato poderia ser praticado no processo, encerrada ou extinta estará a própria faculdade processual de promovê-lo. Daí, se indevidamente vier a ser serodidamente realizado, nenhum valor terá”⁷⁵⁶. Antônio Alberto Alves Barbosa acrescenta que o vocábulo possui “origem latina – *praeclusio*, de *praecludere*, verbo cuja tradução é: fechar diante ou na cara de, tapar, obstruir; fig.: fechar, proibir, vedar, impedir, tolher”⁷⁵⁷.

Em linhas gerais, associamos a preclusão à necessidade de se estabelecer, dentro de determinado regramento processual, a ordenação para a prática de atos, de modo a permitir o desenvolvimento do processo, sem retrocessos ou constantes mudanças nas expectativas de atividades dos envolvidos (partes e até mesmo o julgador). Isto é, a preclusão tem como denominador comum a necessidade de que “todo sistema processual deve, em alguma medida, restringir a atividade das partes e limitar a revisão das decisões incidentais”⁷⁵⁸.

Possui, assim, um papel “limitador do exercício abusivo dos poderes processuais pelas partes, bem como de impedir que questões já decididas pelo órgão jurisdicional possam ser reexaminadas, evitando-se, com isso, o retrocesso e a insegurança jurídica”⁷⁵⁹.

cogitava a ideia de preclusão em processo., à qual se atribuía, porém, um caráter punitivo: *poena preclusi*, então se dizia”.

⁷⁵⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **A preclusão no processo civil**. In: Doutrinas essenciais de processo civil. Vol. 3. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. pp. 351-375; CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. Vol. III. Campinas: Boockseller, 1998. p. 184. “Todo processo, uns mais, outros menos, e da mesma forma o nosso processo, com o fim de assegurar a precisão e rapidez ao desenvolvimento dos atos judiciais, traça limites ao exercício de determinadas faculdades processuais, com a consequência de que, além de tais limites, não se pode usar delas”.

⁷⁵⁷ BARBOSA, Antônio Alberto Alves. **Da preclusão processual civil**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. p.27.

⁷⁵⁸ SICA, Heitor Vitor Mendonça. **Preclusão processual civil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 52. Em sentido análogo: THEODORO JÚNIOR, Humberto. **A preclusão no processo civil**. In: Doutrinas essenciais de processo civil. Vol. 3. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. pp. 351-375. “Com efeito, sendo a essência do *devido processo* legal o compromisso com a rápida e justa composição dos litígios, seria mesmo impensável uma relação processual arbitrariamente movimentada, sem limites temporais e lógicos para a prática dos atos que a compõem e que condicionam o provimento jurisdicional esperado pelos litigantes”.

⁷⁵⁹ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**. 17ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. p. 418. SICA, Heitor Vitor Mendonça. **Preclusão processual civil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 92. “Do ponto de vista procedimental, a preclusão (genericamente considerada) serve tanto para impedir um retorno à fase que já se exauriu para que a parte exercite um direito processual como para que o juiz reveja decisão incidental que já tenha sido proferida e que não tenha sido recorrida por nenhuma das partes. Quanto ao fundamento, ambos os institutos atendem ao imperativo temporal, porque, do mesmo modo em que se estabelecem termos peremptórios para as partes, dentro dos quais devem elas cumprir seus atos processuais sob pena de não poder fazê-lo depois, impõe-se ao juiz que se abstenha de decidir o que já foi superado na cadeia dos atos que compõem o procedimento”.

A formatação da preclusão em cada ordenamento jurídico (ou até mesmo em disciplina jurídica em particular) não é tarefa do intérprete ou da autoridade competente para ordenar a marcha processual, mas sim do legislador. Em outras palavras, “o instituto da *preclusão* ao legislador, com o seu propósito de imprimir mais precisão ao processo, torna possível a definitiva certeza dos direitos e assegura-lhes rápida satisfação”⁷⁶⁰.

Sob o enfoque doutrinário, atribui-se como ponto de partida para a construção do modelo brasileiro o trabalho de dois autores italianos: Chiovenda e Riccio. A influência do pensamento de Giuseppe Chiovenda gira em torno da demarcação do conceito de preclusão e seus desdobramentos. Por sua vez, o afastamento da natureza sancionatória da preclusão tem sua grande aceitação atribuída à influência da obra de Stefano Riccio⁷⁶¹.

O conceito, amplamente aceito pela doutrina processual, relaciona a preclusão como a extinção de uma faculdade/direito em decorrência da: (i) inobservância do comando legal para o exercício, “como os prazos peremptórios, ou a sucessão legal das atividades e das exceções”; (ii) ou a realização de uma atividade “uma atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a propositura de uma exceção incompatível com a outra, ou a realização de um ato incompatível com a intenção de impugnar uma sentença”; (iii) ou “de já e haver validamente exercido a faculdade (consumação propriamente dita)”⁷⁶².

Pontes de Miranda utiliza o vocábulo preclusão não apenas no âmbito processual, mas para significar questão ampla atinente até mesmo ao direito material. Para ele, “preclui o que deixa de estar incluído no mundo jurídico. A preclusão é a extinção de efeito – de efeito dos fatos jurídicos, de efeitos jurídicos (direito, pretensão, ação, exceção, ‘ação’, em sentido de direito processual)”⁷⁶³.

Pedro Henrique Nogueira, reconhecendo a amplitude do conceito, propõe restringir o conceito de preclusão ao fenômeno processual. Segundo o autor, “temos (a) as caducidades como gênero (= efeito em que consiste retirar do mundo jurídico outros efeitos jurídicos), presentes no direito substancial e no direito processual, e (b) as preclusões

⁷⁶⁰ BARBOSA, Antônio Alberto Alves. **Da preclusão processual civil**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. p.29.

⁷⁶¹ LOPES, José Batista. **Breves considerações sobre o instituto da preclusão**. Revista de Processo. Vol. 23/1981. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. pp. 45-60. GIANNICO, Maurício. **A preclusão no direito processual civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2005. pp.107-120.

⁷⁶² CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. Vol. III. Campinas: Boockseller, 1998. p. 184.

⁷⁶³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo VI. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970. p.135.

(caducidades processuais), como espécie de caducidade que ocorre apenas no plano processual”⁷⁶⁴.

Discordando do entendimento majoritário, José Batista Lopes pondera que a preclusão não deixa de ter um caráter sancionatório. Para o autor, a diferença é que o caráter de penalidade da preclusão possui um sentido “sui generis, porque não acarreta inexoravelmente a perda do direito. A penalidade é ínsita, e a preclusão é mais restrita, e por isso obsta que a parte omissa pratique a destempero o ato processual pretendido”⁷⁶⁵.

Por outro lado, Fredie Didier Júnior defende a possibilidade de a preclusão ter como hipótese um ilícito, pois, dentro do exspecto de liberdade política para a estruturação do procedimento, o legislador poderá selecionar fatos ilícitos. “Há preclusão decorrente da prática de ato ilícito (preclusão-sanção e preclusão punitiva)”, espécie que deve ser associada a outras como preclusão temporal, consumativa e lógica⁷⁶⁶.

Não obstante a importância do debate, em virtude dos limites da investigação aqui empreendida, trataremos rapidamente das três espécies de preclusão (temporal, consumativa e lógica) com ampla aceitação na doutrina processual, para, em seguida, analisar a configuração do instituto no processo administrativo tributário.

A *preclusão temporal* está relacionada com a extinção do direito de realizar determinado ato processual em razão do transcurso do prazo assinalado na legislação. Ou seja, “surge do não exercício de uma faculdade para cujo cumprimento estava estabelecido um momento processual. A não observação da ordem fixada pela lei para o exercício da faculdade *preclude* esse exercício”⁷⁶⁷. Ela é tida como uma consequência jurídica estabelecida legalmente em face da prática de ato em descompasso com o requisito temporal ou a completa omissão na prática do ato processual.

⁷⁶⁴ NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa. **Notas sobre preclusão e venire contra factum proprium**. Revista de Processo. Vol. 168/2009. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. pp. 331-346.

⁷⁶⁵ LOPES, José Batista. **Breves considerações sobre o instituto da preclusão**. Revista de Processo. Vol. 23/1981. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. pp. 45-60

⁷⁶⁶ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**. 17ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. p. 420. No mesmo sentido: NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa. **Notas sobre preclusão e venire contra factum proprium**. Revista de Processo. Vol. 168/2009. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. pp. 331-346. “Parece-nos útil, nessa linha de pensamento, adotar a classificação tradicional, agregando, porém, como um quarto tipo de preclusão, a chamada ‘preclusão-sanção’, ou ‘preclusão punitiva’, nos casos em que a extinção de um direito ou poder processual tivesse como causa um fato ilícito, de modo que teríamos: (a) preclusão temporal; (b) preclusão consumativa; (c) preclusão lógica; (d) preclusão punitiva”.

⁷⁶⁷ BARBOSA, Antônio Alberto Alves. **Da preclusão processual civil**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. pp.34-35.

O exercício do direito após o marco temporal implica a produção irregular do ato processual, evento que pode desencadear a incidência de regras de caráter sancionatório. Aqui, encontra-se o ponto de intersecção entre o regramento que ordena a marcha processual, fixando o momento da perda da faculdade processual (preclusão) e o regime jurídico previsto para regular a produção jurídica (normas de produção em sentido amplo)⁷⁶⁸.

A *preclusão consumativa* está associada às consequências jurídicas decorrentes da delimitação de conteúdo exigida na prática do ato processual. É o que acontece, por exemplo, quando a lei exige que toda matéria de defesa seja apresentada em um ato ou fase processual (“princípio” da concentração de toda matéria de defesa e eventualidade). Praticado o ato, não seria possível sua complementação ou reformulação. Antônio Alberto Alves Barbosa denomina-a *consumativa*, associando-a ao exercício válido da própria faculdade processual com a consumação do interesse⁷⁶⁹.

Por seu turno, “a *preclusão lógica* significa a impossibilidade de praticar parte de determinado ato, pelo fato de ser incompatível com outro anteriormente consumado”⁷⁷⁰. É justamente a impossibilidade de se retroceder para etapa já superada do procedimento, salvo em virtude de aplicação de regras sancionatórias.

Os contornos do instituto, em que pese aos aspetos teóricos tratados acima, dependem do tratamento jurídico-positivo dado por cada ordenamento, ou até mesmo subsistema particular, como é o caso do processo administrativo tributário. Com isso, podemos encontrar uma variação do tratamento da preclusão, a depender da função e da regulação processual apresentada.

Há quem defenda, especialmente os autores adeptos da corrente instrumentalista do processo, capitaneada por Cândido Rangel Dinamarco, que até mesmo no Direito Processual Civil é possível existir uma variação na aplicação das regras jurídicas a depender do direito material envolvido na demanda processualizada. Com base na ideia

⁷⁶⁸ Em sentido contrário: SICA, Heitor Vitor Mendonça. **Preclusão processual civil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. pp. 157-158. “Desse modo, afastamos inteiramente a ideia de *nulidade* da órbita da *preclusão de atos processuais*, pois, quando o ato processual é praticado depois de ter se operado a preclusão do direito respectivo, ocorre a sua inadmissibilidade, e não nulidade. O ato não será nulo porque não há necessidade de que outro regular se produza em seu lugar (como sucede com os atos em que o juiz e seus auxiliares); simplesmente a lei impede aquele ato de provocar os efeitos que a parte almejava quando praticou (a lei reputa-o ineficaz apenas, não inválido)”.

⁷⁶⁹ BARBOSA, Antônio Alberto Alves. **Da preclusão processual civil**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. p.35.

⁷⁷⁰ MARCATO, Antônio Carlos. **Preclusões: limitação ao contraditório?** Revista de Processo. Vol. 17/1980. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. pp. 105-114.

instrumentalista, José Roberto dos Santos Bedaque defende que a preclusão não deve prevalecer “se incompatível com o resultado desejado no plano substancial”⁷⁷¹.

O debate desenvolvido adiante, entretanto, não se aproxima do pensamento instrumentalista, na medida em que a análise do funcionamento da preclusão no processo administrativo tributário carece da necessidade de afastamento de regras em nome de princípios ou valores, pois nesse âmbito de regulação encontraremos uma técnica preclusiva própria, diferente da utilizada no Direito Processual Civil.

Não podemos, assim, equiparar o tratamento dado à preclusão pelo Direito Processual Civil àquele dado pelo Processo Administrativo Tributário. A existência de divergências de tratamento, pode, inclusive, ser atribuída à marca preponderante da função do contencioso tributário, que é a de controlar a legalidade da constituição do crédito tributário⁷⁷².

A configuração do conflito administrativo demanda um tratamento diferenciado e até mesmo uma redefinição do significado das posições processuais (partes e julgadores)⁷⁷³. Assim sendo, aplicar indistintamente a mesma fórmula do Direito Processual Civil poderia mitigar o próprio escopo do processo administrativo tributário.

Essa preocupação acaba se revelando quando examinamos na doutrina o destaque para os princípios informadores do processo administrativo tributário e suas diferenças com o Direito Processual Civil⁷⁷⁴.

⁷⁷¹ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Efetividade do processo e técnica processual**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 128.

⁷⁷² DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**. 17ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. p. 419. “Frise-se: a preclusão não serve somente à ordem, à segurança e à duração do processo. Não se resume à condição de mera mola impulsora do processo. A preclusão tem, igualmente, fundamentos ético-políticos, na medida em que busca preservar a boa-fé e a lealdade no itinerário processual. A preclusão é técnica, pois está a serviço do direito fundamental à segurança jurídica, do direito à efetividade (como impulsora do processo) e da proteção à boa-fé. É importante essa observação: como técnica, a preclusão deve ser pensada e aplicada em função dos valores a que busca a proteger”.

⁷⁷³ XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.133. “Na verdade, a administração ativa ocupa, em face de um órgão judicante dotado de imparcialidade orgânica, posição de parte em sentido material e formal, simétrica à do impugnante (...). Todavia, na primeira instância, mesmo após a criação das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, não se vislumbra com nitidez a posição da administração como parte em sentido processual diferenciada do órgão de julgamento. A primeira instância parece, pois, dever ainda ser concebida nos moldes do recurso hierárquico impróprio, num processo de uma só parte e em que a Administração Fiscal ativa, o órgão de lançamento, assume a posição de simples autoridade recorrida”.

⁷⁷⁴ Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999.p. 99-126. XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp.155-171; ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007. pp.92-100.

Noutro giro, entendemos a possibilidade de aplicar a metodologia desenvolvida no presente trabalho, isto é, o esquema lógico-semântico das regras de produção para a produção dos atos do contribuinte no processo administrativo tributário.

Com isso, podemos identificar regras disciplinadoras da prática do ato processual impugnativo (impugnação, manifestação de inconformidade, recursos etc.) e inserção de provas, as quais delimitam os aspectos temporais e de conteúdo, entre outros.

Da mesma forma, o sistema precisa estabelecer a consequência jurídica pelo descumprimento de algum critério da regra de produção, norma que classificamos como sancionatória da produção irregular. A consequência prevista poderá ser a exclusão ou desconsideração do ato produzido intempestivamente ou perda do direito de produzir determinado ato processual (efeitos próprios da preclusão).

Convém destacar, no entanto, que o uso da expressão “sancionatória” tem um sentido próprio (utilizado ao longo do trabalho). Desse modo, não deve ser confundida com a discussão sobre a natureza jurídica da preclusão (sancionatória, fato impeditivo, efeito jurídico etc.) ou classificação dos tipos de preclusão, temas tratados superficialmente acima.

A propósito, como bem observou Fredie Didier Júnior, a prática do ato processual em contraste com as regras de preclusão (temporais) atrai a incidência do sistema de invalidades processuais, o que, na nossa concepção, equivale ao plexo de normas sancionatórias pela produção do ato irregular. Segundo o autor baiano, a preclusão “visa inibir a prática de ilícito processual invalidante: (...) b) ao impedir que reproduza ato já praticado; c) ao evitar a prática de atos intempestivos, inadmissíveis por lei. Mas, se praticado o ilícito invalidante prejudicial às partes ou interesse público, torna-se inevitável aplicar-lhe sanção de invalidade”⁷⁷⁵.

Finalmente, o sistema também pode criar técnicas de conservação do ato produzido irregularmente, de modo a atender às finalidades do processo administrativo tributário ou até mesmo em função do direito material envolvido.

A interação dos três tipos de normas de produção parece-nos oferecer uma boa solução para os problemas atinentes à inovação de argumentos no processo administrativo (preclusão consumativa ou temporal x ordem pública) e a apresentação de provas em momento diverso do previsto no procedimento (preclusão temporal).

⁷⁷⁵ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**. 17ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. p. 430.

3. REGRAS DE PRODUÇÃO DA IMPUGNAÇÃO/INSURGÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Como já tratado acima, no âmbito federal, o processo administrativo tributário é regido pelo Decreto nº 70.235/1972. A leitura sistemática do diploma normativo, em especial o art. 2º⁷⁷⁶, permite a conclusão de que o procedimento é marcado por poucas regras de formação dos atos processuais, o que a doutrina convencionou chamar de formalismo moderado.

A conclusão também pode ser extraída da análise da Lei nº 9.784/1999⁷⁷⁷, aplicável subsidiariamente ao processo fiscal quando consagra a necessidade de adequação entre os meios processuais e fins, adotando a concepção de formalidade como uma garantia do administrado (e não o contrário), simplificação de procedimentos para assegurar segurança jurídica e certeza aos administrados. No âmbito da administração tributária, essa particularidade do processo administrativo foi expressamente reconhecida no Parecer Normativo COSIT nº 3/2016:

Formalismo moderado:

10.1.1. Esse princípio, ainda que sem essa nomenclatura expressa, encontra-se materializado em diversos pontos da Lei nº 9.784, de 1999. A título de exemplo, citam-se os critérios estabelecidos pelos incisos VI (adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público), VIII (observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados) e IX (adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados) do parágrafo único do art. 2º, de observância obrigatória nos processos administrativos. Cita-se também o art. 22 da lei em tela, que prevê que “os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir”.

10.1.2. A lógica desse princípio indica que devem ser observadas as formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados e, por simetria, à consecução

⁷⁷⁶ Decreto nº 70.235/1972. Art. 2º Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.

⁷⁷⁷ Lei nº 9.784/1999. Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos, serão observados, entre outros, os critérios de: (...) VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; (...) VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; (...) Art. 22. Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir.

do interesse público pela Administração, porém, essas formalidades não podem ser revestidas de um rigorismo que cerceie os mencionados direitos ou, mantendo-se a correspondência, que imponha entraves à realização do interesse público de maneira eficiente pela Administração.

A impugnação, disciplinada nos arts. 15 a 17 do Decreto nº 70.235/1972, constitui o ato processual que efetivamente instaura a fase contenciosa. Naturalmente, a legislação impõe uma série de requisitos para sua edição. Por ora, centraremos nossa análise nos requisitos temporais e delimitadores da demanda administrativa.

A regra processual estabelece o prazo de 30 dias, contados da cientificação do sujeito passivo por uma das modalidades de intimação prevista na legislação, para o exercício do direito de impugnar o crédito tributário lançado, isto é, se insurgir contra a norma individual e concreta produzida pela administração tributária⁷⁷⁸.

O descumprimento do critério temporal definido possui o condão de afastar a instauração do contencioso, o que implica, como regra, o envio do processo para a fase de cobrança administrativa e, em caso de ausência de pagamento, exercício do direito de cobrança judicial do crédito tributário constituído. A competência para certificação da ausência de impugnação ou prática do ato de modo intempestivo é atribuída à unidade da Receita Federal do Brasil onde o processo foi formalizado⁷⁷⁹.

Nos casos em que o contribuinte formula preliminar atestando a tempestividade da insurgência, a competência é deslocada, por ato infralegal⁷⁸⁰, para o órgão julgador de primeira instância (Delegacia da Receita Federal de Julgamento). Aqui, mesmo criado irregularmente, o ato processual permanecerá produzindo todos os seus efeitos, inclusive a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, inciso III, do CTN), até que a autoridade competente aplique a regra sancionatória prevista no sistema.

⁷⁷⁸ Decreto nº 70.235/1972. Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

⁷⁷⁹ Decreto nº 70.235/1972. Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. § 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

⁷⁸⁰ Decreto nº 7.574/2011. Art. 56. (...) § 2º Eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.

Há situações, porém, que, mesmo sem o deslocamento da competência para a primeira instância, impõe à administração tributária conduta diversa da imediata cobrança administrativa dos créditos. São os casos em que a legislação permite a revisão de ofício pela autoridade fiscal (art. 149 do CTN). No âmbito interno da administração tributária, a matéria é disciplinada pelo Parecer Normativo COSIT nº 8/2014⁷⁸¹ e suas posteriores alterações, como, por exemplo, o Parecer Normativo COSIT nº 2/2016.

A situação narrada pode implicar a análise dos argumentos contidos na impugnação, no bojo de um procedimento de revisão de ofício realizado pelos próprios órgãos encarregados pelo lançamento tributário. Não se trata propriamente de um contencioso administrativo tributário, todavia evidencia que o ato irregular (impugnação intempestiva) poderá gerar efeitos (até mesmo favorável ao contribuinte).

No âmbito recursal, o critério temporal também é tratado pela legislação⁷⁸², merecendo destaque o recurso voluntário, que igualmente deve ser apresentado no prazo de 30 dias. Curiosamente, a própria legislação transfere a competência para análise da tempestividade do recurso para a segunda instância (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), o que implica a produção de efeitos do recurso intempestivo até o reconhecimento pela autoridade competente⁷⁸³.

No contexto normativo narrado, indaga-se se é possível identificar alguma regra de conservação capaz de permitir a análise dos argumentos apresentados na impugnação e/ou recurso produzido irregularmente e, de certo modo, conservar os efeitos do ato impugnatório?

A primeira hipótese ocorreria quando o ato impugnatório viciado (fora do prazo) trouxesse, entre as matérias, questões passíveis de conhecimento de ofício pelo próprio

⁷⁸¹ Parecer Normativo Cosit nº 4/2014. Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES. A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

⁷⁸² Importante destacar que alguns recursos, como, por exemplo, embargos de declaração e agravo estão previstos exclusivamente no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

⁷⁸³ Decreto nº 70.235/1972. Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão. Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a preempção.

jugador administrativo. Seriam as chamadas questões de *ordem pública* com função imunizadora da atividade preclusiva. O conceito de *ordem pública*, dada a sua importância para o presente estudo, será analisado em item específico mais adiante.

Sobre a questão, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui alto grau de instabilidade. É possível encontrar, basicamente, dois tipos de posicionamentos.

O primeiro posicionamento segue uma linha tradicional, segundo a qual a intempestividade do ato impede a instauração do contencioso administrativo ou, quando tratamos de recurso, impede a transferência de competência para o órgão superior, elemento impeditivo da análise de qualquer questão, inclusive aquelas cognoscíveis de ofício⁷⁸⁴.

Com relação à competência, observamos acima que a legislação transfere a competência para análise da tempestividade ao órgão julgador, elemento ensejador da instauração do processo administrativo tributário. O que é discutível, contudo, são os limites da competência dos órgãos administrativos.

Até porque se afastarmos tal hipótese o crédito tributário objeto de insurgência não teria sua exigibilidade suspensa, permitindo a fluência do prazo prescricional enquanto o processo tramita na fase administrativa. A interpretação, além de não ser compatível com o nosso sistema normativo, não é desejável para o contribuinte, que fica proibido de emitir certidões de regularidade e pode sofrer com outros meios de cobrança, nem para a administração tributária, pois o atraso na tramitação do processo administrativo pode ensejar a extinção do crédito pela prescrição.

O segundo modelo decisório considera não formulado o meio impugnatório intempestivo (não conhece o recurso voluntário, por exemplo), porém entende instaurada a fase litigiosa, tornando-se possível a análise de matérias cognoscíveis de ofício, como, por exemplo, a decadência total ou parcial do crédito tributário cobrado no processo⁷⁸⁵.

⁷⁸⁴ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão nº 9202.007.615. Relator: Ana Cecilia Lustosa da Cruz. Julgado em: 26/2/2019. Ementa: RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE RECONHECIDA. DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO. A intempestividade afasta a possibilidade de apreciação da decadência, mesmo diante do fato de se tratar de matéria de ordem pública que, portanto, pode ser conhecida de ofício. Não se deve confundir a possibilidade de conhecimento de ofício de uma matéria não suscitada pelas partes com a análise de tema desprovido de suporte em instrumento jurídico, pois a interposição de recurso fora do prazo ocasiona o seu não conhecimento, não havendo que se falar em análise do mérito.

⁷⁸⁵ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão nº 3402.006.305. Relator: Diego Diniz Ribeiro. Julgado em 27/2/2019. Ementa: RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO FORA DO PRAZO LEGAL. INTEMPESTIVIDADE RECONHECIDA. É de 30 (trinta) dias o prazo para interposição de

Apesar de considerar “não conhecido” o ato impugnatório, a decisão acaba por conservar os efeitos (ou ao menos parte) do ato processual irregular, visto que além de manter a instauração do contencioso administrativo permitiu a análise de parte dos argumentos de defesa, obtendo, até mesmo, o resultado final almejado na peça impugnatória, qual seja: a desconstituição do crédito tributário objeto do processo.

Raciocínio semelhante poderá ser obtido a partir da leitura do art. 63 da 9.784/1997, que permite a análise de questões atinentes à legalidade do ato, mesmo no caso de intempestividade do recurso administrativo, ressalvando apenas os casos de encerramento do total do processo denominado, pelo texto legal, *preclusão administrativa*⁷⁸⁶.

Com isso, o dever legal de a autoridade julgadora conhecer as matérias de ordem pública, formuladas ou não no ato processual irregular, cria uma regra de conservação permissiva de efeitos do ato impugnatório. Nesse sentido, utilizando o nosso método de trabalho, podemos inserir o seguinte esquema entre as regras de produção, com ênfase na questão temporal:

Norma de produção em sentido estrito: dado fato da edição de impugnação/recurso no prazo (30 dias), deve-ser regular o ato impugnatório (H ->C);

Norma sancionatória: dado fato da produção irregular (intempestiva), devem-ser excluídos e desconstituídos os efeitos do ato (~H -> C);

Norma de conservação (sentido amplo): dado fato de o ato irregular veicular matéria cognoscível de ofício, deve-ser mutilado (parcial ou totalmente) o conseqüente da norma sancionatória

A norma de conservação, portanto, afasta não só os efeitos da preclusão temporal como também impede a aplicação do regime sancionatório aplicável para o ato intempestivo. Parece-nos que, no processo administrativo tributário, o temperamento do regime preclusivo ocasionado pelas regras de conservação possui fundamento na necessidade de a técnica

Recurso Voluntário pelo contribuinte, conforme prevê o art. 33, caput, do Decreto-lei n. 70.235/72. O não cumprimento do aludido prazo impede o conhecimento do recuso interposto em razão da sua intempestividade. DECADÊNCIA. QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA COGNOSCÍVEL DE OFÍCIO. A decadência, por se tratar de questão de ordem pública, é cognoscível de ofício, consoante consagrada jurisprudência dos Tribunais Superiores.

⁷⁸⁶ Lei nº 9.784/1999. Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto: I - fora do prazo; (...) § 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

(preclusão) estar alinhada com os fundamentos do procedimento, que, no caso, é a de controlar a higidez e legalidade do lançamento tributário e, ao mesmo tempo, afastar cobranças indevidas causadoras de transtornos aos contribuintes e prejudiciais ao trabalho da própria administração tributária. O exemplo mais comum refere-se às relevantes condenações de honorários sucumbenciais suportadas pela Fazenda Pública, em virtude da cobrança de crédito tributário indevido, sobretudo após a vigência do Código de Processo Civil (art. 85).

O regramento processual em debate, afora tratar do aspecto temporal para a edição do ato impugnatório, cuidou dos limites da impugnação e as consequências jurídicas da insurgência parcial. O art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972 exige a especificação dos “*motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*”. A regra exige a exposição dos pontos de discordância, respaldados em argumentos de fato e de direito capazes de infirmar o lançamento.

Em complemento, o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972⁷⁸⁷ afasta a possibilidade de estabelecer impugnação tácita de determinada matéria; logo, a manifestação de discordância deve ser expressa. O ponto obscuro do texto normativo, contudo, consiste em delimitar o sentido do vocábulo “*matéria*”. Aparentemente, o sentido deve ser complementar ao da expressão “*pontos de discordância*” contida no art. 16, inciso III, do mesmo diploma.

A complexidade acaba sendo evidenciada quando analisamos a dinâmica dos lançamentos no âmbito da administração tributária federal. É comum que, em decorrência de mesmo procedimento fiscal, sejam editados vários autos de infração (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), mas formalizados em mesmo processo nos termos da legislação de regência⁷⁸⁸. Além do tributo lançado, haverá discussão quanto à multa de ofício proposta no auto de infração, que, em certas situações, poderá assumir uma função autônoma, como nos casos de multa qualificada, multa agravada e multa isolada.

Tudo isso conduz a um cenário de enredamento dos meios impugnatórios. Questão como a inexistência de omissão de receitas, por exemplo, tem o condão de afetar

⁷⁸⁷ Decreto nº 70.235/1972. Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

⁷⁸⁸ Decreto nº 70.235/1972. Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. § 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova

todos os tributos lançados. Outras, porém, são específicas de determinado tributo ou grupo de tributos (ex.: dedutibilidade de despesas).

A tudo isso, some-se o fato de o lançamento poder conter vários fundamentos autônomos e/ou independentes para a constituição do crédito tributário (ex.: glosa de despesas, passivo fictício, omissão de receitas etc.). Nesse caso, cada acusação fiscal poderá representar uma parte segregável do crédito tributário lançado.

Assim, o entendimento sobre o que seria “*matéria e/ou ponto de discordância*” deve ser associado à parte do crédito tributário constituído que é segregável devido à sua autonomia de fundamento. Melhor dizendo, o conceito de *matéria* deve ser relacionado com os motivos do lançamento separáveis para fins de cobrança do crédito tributário. No exemplo acima, a impugnação restrita à matéria glosa de despesas permitirá, em tese, a cobrança do crédito tributário atinente aos outros temas.

Acrescente-se que a ideia de *matéria*/parte deve estar associada ao disposto no art. 21, §1º (*No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original*) e no art. 42, parágrafo único (*Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício*), todos do Decreto nº 70.235/1972⁷⁸⁹.

Aqui, o vocábulo *parte* está diretamente ligado à possibilidade de segregação do crédito tributário para fins de cobrança, pois o crédito não impugnação continua exigível e deve ser cobrado, sob pena de transcurso do prazo prescricional.

A segregação do crédito com imediata exigibilidade para cobrança, aliás, já foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça⁷⁹⁰. O tribunal acabou por ratificar a

⁷⁸⁹ No mesmo sentido: Portaria RFB nº 10.875/2007. Art. 21. Das decisões prolatadas nos processos de que trata o art. 1º, caberá recurso voluntário, com efeito suspensivo, dirigido ao Segundo Conselho de Contribuintes. § 1º O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contados da ciência da decisão. § 2º No caso de recurso parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

⁷⁹⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 1.597.129/PR**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgado em 2/8/2016. Ementa: TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO DO CARF. IMPUGNAÇÃO PARCIAL DA DECISÃO. POSSIBILIDADE. COBRANÇA DE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CUJA DECISÃO SE TORNOU DEFINITIVA ADMINISTRATIVAMENTE. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. (...)

interpretação estabilizada no próprio âmbito administrativo, no sentido de exigir a separação da matéria/crédito não impugnado e/ou objeto de recurso e imediata cobrança.

O tema também vem sendo debatido no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quando da análise do conceito de “tema/questão” para fins de conhecimento do recurso especial e definição dos limites da devolutividade do recurso (efeito translativo)⁷⁹¹.

A corte administrativa tem aplicado supletivamente o art. 1.034 do Código de Processo Civil⁷⁹², o qual possibilita o conhecimento de todos os fundamentos para resolução do capítulo conhecido. Poder-se-ia também cogitar a aplicação supletiva do disposto no art. 1.013 do mesmo diploma legal⁷⁹³ com tratamento semelhante para o recurso de apelação. Logo, conhecido o recurso sobre determinada matéria, será possível o exame dos argumentos aplicáveis ao deslinde da controvérsia.

3. O Tribunal Regional consignou: "Cinge-se a controvérsia sobre a questão da possibilidade ou não de cisão da decisão administrativa, em caso de recurso parcial, para se considerar ocorrida a definitividade da parte não impugnada. A cisão levada a efeito diz respeito a parcela dos juros moratórios, cuja incidência foi mantida em parte no julgamento do CARF, sendo que a parte cuja cobrança foi afastada pelo CARF (juros calculados antes do trânsito em julgado da ação rescisória que deu fundamento à autuação) encontra-se pendente de recurso administrativo interposto pela Fazenda Nacional junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF. Dispõe o art. 42 do Decreto nº 70.235/73". 4. O art. 42, parágrafo único, do Decreto 70.235/1972, que reza sobre o Procedimento Administrativo Fiscal, é claro ao dispor: "Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício". 5. O TRF, no julgamento dos Embargos de Declaração, esclareceu que a empresa saiu perdedora, no procedimento administrativo, quanto aos juros de um determinado período. Para reverter a situação, interpôs recurso, contudo a impugnação teve o seu conhecimento barrado pelo CARF, o que a tornou definitiva. 6. O acórdão recorrido destacou que a decisão administrativa do CARF poderá ser cindida, conforme expresso no comando legal, porque não existe situação de prejudicialidade entre os seus dispositivos. 7. Sendo assim, a parte da decisão que transitou em julgado administrativamente não poderá suspender a exigibilidade do crédito tributário, podendo, dessa forma, ser objeto de imediata inscrição e cobrança, pela singela razão de que tais valores não estão mais sujeitos à modificação, ao menos na esfera administrativa. 8. Recurso Especial conhecido parcialmente e, nessa parte, não provido.

⁷⁹¹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão nº **9101-003.308**. Relator: Adriana Gomes Rego. Julgado em: 17/1/2018. Trecho do voto condutor: Ainda que não se tenha reconhecido o dissídio jurisprudencial em relação à matéria da "Simulação - Multa qualificada", resta devolvida à apreciação deste colegiado todos os fundamentos que suportaram a expectativa da multa. É que, a teor do a seguir transcrito art. 1.034 do (novo) Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015), de aplicação subsidiária no âmbito do processo administrativo fiscal, admitido o recurso especial por um fundamento, *devolve-se ao tribunal superior o conhecimento dos demais fundamentos para a solução do capítulo impugnado*".

⁷⁹² Código de Processo Civil. Art. 1.034. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial, o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça julgará o processo, aplicando o direito. Parágrafo único. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial por um fundamento, devolve-se ao tribunal superior o conhecimento dos demais fundamentos para a solução do capítulo impugnado.

⁷⁹³ Código de Processo Civil. Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada. § 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado

Portanto, em uma análise sistemática da legislação, é possível concluir que o conceito de *matéria/pontos de discordância* é vinculado à parte segregável do crédito tributário, isto é, à parte autônoma (seja pelo fundamento ou pelo tributo/multa), que poderá ser cobrada em processo autônomo quando não houver impugnação específica.

Um segundo questionamento que surge da análise do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972 é se as razões para discordância (fundamentos da impugnação) podem sofrer alterações, complementações ou qualquer outro ajuste no curso da marcha processual. Em outras palavras, é possível, dentro de um contexto de uma matéria impugnada, inovar nos argumentos justificadores da improcedência da acusação fiscal?

A terceira questão é a existência de preclusão consumativa do processo administrativo tributário. Ela é o pano de fundo do debate sobre a possibilidade do aditamento da impugnação antes do julgamento em primeiro grau.

Entendemos que a informalidade do processo administrativo tributário (elemento marcante da estruturação procedimental) acaba por afastar a incidência da preclusão consumativa. O exemplo mais comum é a tolerância ao aditamento efetuado dentro do prazo para impugnação:

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

A ausência de enfrentamento de matérias trazidas em petição que aditou a impugnação dentro do prazo legal de 30 dias, ou seja, antes de ter expirado o prazo para a impugnação implica a nulidade da decisão administrativa, visto que esse aditamento faz parte da defesa do contribuinte como se impugnação fosse⁷⁹⁴.

Conclusão que também pode ser extraída do art. 67, §13º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, restritivo apenas ao aditamento formulado fora do prazo para interposição do recurso:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

⁷⁹⁴ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 1201.000.529**. Relator: Rafael Correia Fuso. Julgado em: 29/7/2011.

É comum, porém, encontrarmos a atribuição de preclusão consumativa a casos em que o aditamento fora efetuado após o decurso do prazo para a prática do ato como o aditamento da impugnação fora do prazo legal de 30 dias⁷⁹⁵.

Em suma, procedimento administrativo é estruturado a permitir a complementação de atos quando formulada dentro do prazo assinalado na legislação, o que afasta, a princípio, a identificação de hipóteses de preclusão consumativa. Com isso, o cerne do debate da preclusão no processo administrativo tributário parecer ser a definição dos contornos da preclusão temporal.

Os argumentos comumente utilizados para afastar a possibilidade de inovação, sobretudo no âmbito recursal, consistem na interpretação dos dispositivos (art. 16, inciso III, e art. 17) como dotados de eficácia preclusiva também para as razões, sob pena de afrontar o contraditório e ocasionar supressão de instância. Destacamos, nesse sentido, um julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁷⁹⁶:

NORMAS PROCESSUAIS. PRECLUSÃO. A preclusão indica a perda da capacidade processual, pelo seu não uso dentro do prazo peremptório previsto em lei (preclusão temporal); ou pelo fato de havê-lo exercido (preclusão consumativa); ou, ainda, pela prática de ato incompatível com aquele que se pretenda exercitar no processo (preclusão lógica).

INOVAÇÃO DA TESE DE DEFESA EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece de matérias arguidas de forma inovadora no Recurso Voluntário, não aventadas em sede de impugnação, sob pena de supressão de instância e violação do princípio do contraditório, exceto se forem matérias de ordem pública.

⁷⁹⁵ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3202-00.138**. Relator: Irene Souza da Trindade Torres. Julgado em: 30/6/2010. Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. ADITAMENTO À IMPUGNAÇÃO INDEFERIDO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não há preterição ao direito de defesa no ato de autoridade julgadora a quo que indefere juntada de aditamento de impugnação, dada a ocorrência da preclusão consumativa e da falta de previsão legal para deferimento do pedido; CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 1302-003.356**. Relator: Gustavo Guimarães Fonseca. Julgado em: 21/1/2019. Ementa: PROCESSUAL - PRECLUSÃO CONSUMATIVA - INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR APÓS A INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO FORA DAS HIPÓTESES DO ART. 16, § 4º, DO DECRETO 70.235 - IMPOSSIBILIDADE. O pedido deve ser compreendido, e limitado, pela causa de pedir efetivamente deduzida pelo contribuinte na primeira oportunidade legalmente prevista, conforme previsão contida no art. 17 do Decreto 70.235, somente se autorizando a inovar dentro das situações expressamente autorizadas pelo art. 16 do mesmo diploma processual administrativo. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 9303-000.236**. Relator: Maria Teresa Martinez Lopes. Julgado em: 15/9/2009. Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ADITAMENTO DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. Ao interpor recurso, a parte pratica ato processual, pelo qual consuma o seu direito de recorrer. Por consequência, não pode, posteriormente, 'complementar' o recurso, 'aditá-lo', ou 'corrigi-lo', pois já se operou a preclusão consumativa. Recurso Especial do Contribuinte Negado.

⁷⁹⁶ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 2301-005.942**. Relator: Juliana Marteli Fais Feriato. Julgado em: 14/3/2019.

Primeiramente, a regra em comento parece não conter a clareza almejada pelos defensores da preclusão para inovação argumentativa. Isso porque, como já afirmado em linhas anteriores, não podemos importar indistintamente a técnica de preclusão do Direito Processual Civil, sob pena de esvaziar o próprio conteúdo ético-político do instituto.

Por outro lado, quando analisamos os poderes dos julgadores, percebemos uma certa abertura para o conhecimento amplo da matéria impugnada, o que pode levar ao exame de questões/argumentos não diretamente veiculados pela parte impugnante. Note-se que, como regra, a vinculação dos julgadores é com os fundamentos contidos no lançamento de ofício (motivação e enquadramento legal), e não com as estritas razões expostas na peça impugnatória⁷⁹⁷.

No que se refere à ofensa ao contraditório, não podemos nos afastar da realidade procedimental do processo administrativo fiscal no âmbito federal. No primeiro grau, por exemplo, a configuração do processo com duas partes é mitigada, pois o ato de impugnação é direcionado ao lançamento, o qual será “revisado” pela instância julgadora. Aqui, não haverá contrarrazões à impugnação administrativa, havendo a confrontação das razões de defesa com a motivação da autuação.

O segundo grau, diferentemente, permite uma estruturação dialética maior com a atuação da Procuradoria da Fazenda Nacional, que pode exercitar o contraditório nos seguintes momentos: i) apresentação de razões ao recurso de ofício; ii) contrarrazões ao recurso voluntário; iii) apresentar recursos (embargos de declaração, recurso especial e agravo); iv) apresentar contrarrazões ao recurso especial; v) sustentações orais e outras manifestações⁷⁹⁸.

⁷⁹⁷ Decreto nº 70.235/1972. Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias. Igualmente: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 1401.002.047**. Relator: Livia De Carli Germano. Julgado em: 16/8/2017. Ementa: (...) Há hipóteses de exceção para tal preclusão, a exemplo (i) das constantes dos incisos I a III do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 e (ii) de quando o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, seja por tratar de matéria de ordem pública, seja por ser necessário à formação do seu livre convencimento, neste último caso em vista da vedação ao non liquet. Não ocorrência de tais hipóteses de exceção no caso concreto.

⁷⁹⁸ Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF). Art. 48. Será disponibilizada mensalmente ao Procurador da Fazenda Nacional a relação dos novos processos ingressados no CARF. §1º O Procurador da Fazenda Nacional terá prazo de 15 (quinze) dias, a partir da data do recebimento da relação mencionada no caput, para requisitar os processos, os quais serão colocados à sua disposição. §2º Fica facultado ao Procurador da Fazenda Nacional apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da disponibilização dos processos requisitados, contrarrazões ao recurso voluntário e razões ao recurso de ofício. (...) Art. 58.

Exemplificativamente, uma inovação argumentativa ocorrida na apresentação do recurso voluntário não terá impacto no exercício do contraditório da Procuradoria da Fazenda Nacional, pois o procedimento permite a apresentação das contrarrazões em momento posterior. Ademais, em caso de inovação apresentada após a manifestação fazendária, o contraditório poderá ser garantido por meio de abertura de prazo para contraditar as novas razões, sem que com isso haja efetivo prejuízo na marcha processual.

Ao contrário, a medida atende ao interesse mútuo das partes, que é o de promover qualificado debate sobre a regularidade do crédito tributário cobrado, a fim de se evitar cobranças administrativas e judiciais indevidas. O óbice apontado pelos defensores da existência de vedação para inovação argumentativa, portanto, não possui sustentação pragmática.

Com relação à suposta violação da “supressão de instância administrativa”, o argumento, igualmente, parece-nos não contemplar amparo no sistema ou não comporta a interpretação pretendida por aqueles que defendem a existência de um rígido sistema de preclusão no processo administrativo tributário.

O princípio ou garantia ao duplo grau de jurisdição, aplicável tanto ao processo judicial quanto ao administrativo, compõe um mandamento constitucional com o escopo de assegurar às partes (no processo administrativo e judicial) a possibilidade de revisão das decisões, de modo a impedir ou minimizar o arbítrio.

No processo administrativo tributário, essa garantia possui como destinatário o contribuinte que se insurge contra o ato produzido pela administração tributária tendente a invadir sua esfera de liberdade, por meio da cobrança do tributo.

A garantia processual do duplo grau de jurisdição não pode ser utilizada como fundamento para suprimir a possibilidade de o contribuinte se insurgir contra um lançamento tributário contrário ao sistema normativo, sob pena de se subverter toda a lógica ou até mesmo esvaziar o conteúdo da garantia constitucional.

Suprimir o duplo grau em nome da celeridade e primazia na análise do mérito, ademais, é técnica processual utilizada até mesmo quando a tutela almejada se insere em

Anunciado o julgamento de cada recurso, o presidente dará a palavra, sucessivamente: (...) III - à parte adversa ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por, no máximo, 15 (quinze) minutos, a critério do presidente; (...) Art. 64. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos: I - Embargos de Declaração; II - Recurso Especial; e III - Agravo. (...) Art. 70. Admitido o recurso especial interposto pelo contribuinte, dele será dada ciência ao Procurador da Fazenda Nacional, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões.

campos privados, onde o modelo adversarial pode ser exercido sem limitações do direito material. Destacamos alguns dispositivos do Código de Processo Civil, os quais permitem a análise da questão no segundo grau, sem necessidade de retroceder a marcha processual⁷⁹⁹.

Além disso, a teoria da causa madura vem sendo amplamente aplicada no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscal, órgão responsável pela uniformização da interpretação da legislação tributária, conforme pode ser observado no julgado a seguir:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TEORIA DA CAUSA MADURA. MATÉRIA DECIDIDA EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL. APLICABILIDADE.

Segundo a teoria da causa madura, a lide pode ser julgada desde logo se a questão versar unicamente sobre matéria de direito e estiver em condições de imediato julgamento. A teoria da causa madura foi inserida no ordenamento jurídico pela Lei n.º 10.352/2001, que acrescentou o §3º ao art. 515, do outrora Código de Processo Civil de 1973, revogado pela Lei n.º 13.105/2015, que instituiu o Novo Código de Processo Civil. Ainda, no novo diploma processual, em seu art. 1.013, §3º e 4º, de aplicação subsidiária no processo administrativo fiscal, foram ampliadas as possibilidades de incidência da referida teoria⁸⁰⁰.

O duplo grau administrativo, portanto, não pode ser utilizado para impedir o que, na sua essência, ele busca efetivar: o exercício do devido processo legal administrativo do contribuinte, com o escopo de impedir a cobrança fundada em ato em desconformidade com o sistema jurídico. Logo, a “*supressão de instância*” não pode ser desvirtuada para impedir o exercício (ainda que irregular) do direito de defesa do contribuinte.

Até porque, ao “artificializar” o processo administrativo tributário com rígido sistema preclusivo (diga-se construído por meio de distorcida interpretação da legislação), estaremos contribuindo para a conservação de cobranças ilegais do crédito tributário (promovendo a injustiça fiscal) ou deslocando indevidamente o debate para o Poder Judiciário, o que gera custos indesejáveis tanto para a o Estado quanto para o contribuinte.

⁷⁹⁹ Código de Processo Civil. Art. 933. Se o relator constatar a ocorrência de fato superveniente à decisão recorrida ou a existência de questão apreciável de ofício ainda não examinada que devam ser considerados no julgamento do recurso, intimará as partes para que se manifestem no prazo de 5 (cinco) dias. Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada. § 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado. § 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais. § 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando: (...)

⁸⁰⁰ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 9303-008.566**. Relator: Vanessa Mariani Ceconello. Julgado em: 14/5/2019.

É de bom alvitre salientar que a posição ora defendida não exclui do processo administrativo tributário a técnica da preclusão. Muito pelo contrário, ela busca situar a preclusão dentro do contexto procedimental em que ele se impõe, caso contrário a técnica serviria para impedir justamente o motivo a que ela se destina: *ordenar a macha processual para buscar controlar a legalidade do lançamento tributário, evitando-se a manutenção de crédito tributário irregular*. O modelo interpretativo defendido possui disposição expressa em outras legislações processuais, como a que disciplina o processo administrativo tributário do Município do Recife⁸⁰¹.

No mesmo sentido, destacamos um recente julgado da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando foi reconhecida a existência de um modelo temperado de preclusão no processo administrativo tributário:

PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

O artigo 16 do Decreto-Lei 70.235/72 deve ser interpretado com ressalvas, considerando a primazia da verdade real no processo administrativo. Se a autoridade tem o poder/dever de buscar a verdade no caso concreto, agindo de ofício (fundamentado no mesmo dispositivo legal - art. 18 - e subsidiariamente na Lei 9.784/99 e no CTN), não se pode afastar a prerrogativa do contribuinte de apresentar a verdade após a impugnação em primeira instância, caso as autoridades não a encontrem sozinhas.

Toda a legislação administrativa, incluindo o RICARF, aponta para a observância do Princípio do Formalismo Moderado, da Verdade Material e o estrito respeito às questões de Ordem Pública, observado o caso concreto. Diante disso, o instituto da preclusão no processo administrativo não é absoluto⁸⁰².

A preclusão no processo administrativo tributário atuará, por exemplo, ordenando a matéria impugnada para fins de cobrança do crédito tributário remanescente, limitando até que momento o julgador de primeiro grau poderá conhecer dos argumentos e provas (até a edição da decisão) e, também, definindo os limites para o conhecimento de questões no segundo grau, instância superior (Câmara Superior de Recursos Fiscais), pondo um termo final ao processo (*ex vi* art. 42 do Decreto nº 70.235/1972).

⁸⁰¹ MUNICÍPIO DO RECIFE. **Código Tributário Municipal (Lei nº 15.563/1991)**. Art. 235. Os aditamentos de impugnação, inclusive pedidos de perícia ou diligência, somente serão conhecidos se interpostos antes de prolatada a decisão pelos órgãos julgadores.

⁸⁰² CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 9101-003.953**. Relator: Demetrius Nichele Macei. Julgado em: 6/12/2018.

Para além do debate desenvolvido acima, é possível reconhecer alto grau de tolerância para o conhecimento de novos argumentos, quando enquadrados como de ordem pública.

Desta feita, teríamos o seguinte quadro: (i) ocorrida a inovação argumentativa (veiculada no recurso voluntário ou petição avulsa apresentada antes do julgamento), o ato deve ser enquadrado como irregular à luz da regra de produção em sentido estrito; (ii) sendo o ato irregular, haveria a aplicação de norma sancionatória apta a afastar a influência de tais elementos no julgamento do processo. (iii) A sanção, todavia, não pode ser aplicada quando a inovação for de ordem pública (com característica de verdadeira regra de conservação):

Norma de produção em sentido estrito: dado fato de argumentos na impugnação, deve-ser regular o ato impugnatório ($H \rightarrow C$);

Norma sancionatória: dado fato da produção irregular (adição de argumentos após a impugnação), devem-ser desconsiderados os argumentos no julgamento ($\sim H \rightarrow C$);

Norma de conservação (sentido amplo): dado fato de o ato irregular veicular matéria de ordem pública, deve-ser mutilado (parcial ou totalmente) o conseqüente da norma sancionatória.

Assim, a ordem pública assume a posição de regra de conservação da produção irregular, tanto no aspecto temporal quanto no relacionado com a adição de argumentos atinentes a matérias submetidas ao contencioso administrativo tributário.

O problema, entretanto, reside no estabelecimento dos contornos jurídicos da *ordem pública* e o seu significado no processo administrativo tributário. Tentaremos, no item seguinte, abordar essa questão.

Finalmente, podemos, do mesmo modo, observar que o sistema também tolera a apresentação de novas razões quando se tratar de questão superveniente⁸⁰³. A possibilidade,

⁸⁰³ Nesse sentido, destacamos o seguinte julgado: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 2402-007.424**. Relator: Gustavo Rechmann Júnior. Julgado em: 09/7/2019. Ementa: RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. A impugnação, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas suas razões de defesa (arts. 14 - 16, Decreto nº 70.235/1972). Não se admite, pois, a apresentação,

todavia, não parece ser uma regra de conservação, mas sim uma nova hipótese de produção permitida, construída por uma interpretação sistemática do Decreto nº 70.235/1972⁸⁰⁴ e do Código de Processo Civil (aplicação supletiva)⁸⁰⁵.

4. ORDEM PÚBLICA E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

4.1. Ordem pública: aspectos gerais

O vocábulo *ordem pública* é carregado de forte tradição e pode ser verificado em vários sistemas jurídicos⁸⁰⁶. Por outro lado, a tradição que o vocábulo carrega é diretamente proporcional à sua vagueza, bem como à variação semântica com que é empregada nos ordenamentos jurídicos. “A depender do fenômeno social, político, econômico ou jurídico a que tal expressão estiver vinculada, diferentes significados se apresentam”⁸⁰⁷.

No Brasil, podemos encontrar, direta ou indiretamente, a aplicação do vocábulo em vários ramos do direito (civil, consumidor, trabalho, internacional privado, penal,

em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato supervenientes ou questões de ordem pública. Não configurada hipótese que autorize a apresentação de novos fundamentos na fase recursal, mandatório o reconhecimento da preclusão consumativa.

⁸⁰⁴ Decreto nº 70.235/1972. Art. 16. (...) § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (...) b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

⁸⁰⁵ Código de Processo Civil. Art. 933. Se o relator constatar a ocorrência de fato superveniente à decisão recorrida ou a existência de questão apreciável de ofício ainda não examinada que devam ser considerados no julgamento do recurso, intimará as partes para que se manifestem no prazo de 5 (cinco) dias. § 1º Se a constatação ocorrer durante a sessão de julgamento, este será imediatamente suspenso a fim de que as partes se manifestem especificamente. § 2º Se a constatação se der em vista dos autos, deverá o juiz que a solicitou encaminhá-los ao relator, que tomará as providências previstas no caput e, em seguida, solicitará a inclusão do feito em pauta para prosseguimento do julgamento, com submissão integral da nova questão aos julgadores.

⁸⁰⁶ Sobre a ordem pública e seu desenvolvimento histórico: Cf. ROCHA, Márcio de Oliveira. **Sobre a ordem pública processual, essa desconhecida**. Salvador: Jus Podivm, 2019. pp.16-59.

⁸⁰⁷ GIANNICO, Maurício. **A preclusão no direito processual civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2005. p.155. A variação da noção de ordem pública e os diversos sistemas são apontados pela doutrina, notadamente quando se estuda a questão sob a óptica do direito internacional. Para uma análise panorâmica: Cf. CABRAL, Antônio do Passo. **Convenções processuais**. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2018. p. 355. “Não é possível tampouco aplicar, no direito interno, o conceito de ordem pública internacional como parâmetro para limitar as convenções processuais. Na literatura do direito internacional, onde há maior profusão de trabalhos sobre o conceito de ordem pública, a expressão remete ao substrato sócio-político ou jurídico-político do sistema de direito de cada Estado soberano, e as ‘reservas de ordem pública’ (como aquelas do art. 17 da Lei de Introdução das Normas do Direito Brasileiro) permitiriam negar aplicação a tratados internacionais por ofensa a essa principiologia básica do direito interno. O conceito de ordem pública é dificilmente universalizável porque varia muito de país para país e de localidade para localidade, pois parcialmente encontra raízes em usos e costumes. Chiovenda já salientava que uma regra processual pode ser considerada inderrogável por ofender a ordem pública de um sistema jurídico e não ser em outro ordenamento. Por esse motivo, a ‘ordem pública internacional’ parece-nos um conceito ainda mais vago e de difícil concreção porque a sua interpretação não se escora em outros pontos de um único sistema normativo”.

administrativo etc.) com sentidos diferentes, o que aumenta a dificuldade de estabelecer um conceito de ordem pública até mesmo em um ordenamento jurídico em particular⁸⁰⁸.

Por esse motivo, Antônio do Passo Cabral coloca em dúvida a utilidade desse conceito para o ordenamento jurídico e o processual em particular. Nas palavras do professor carioca, “não há precisão a respeito do conceito de ordem pública ou mesmo do conteúdo do que seria ‘ordem pública’. Tampouco há pistas a respeito da ‘ordem pública processual’, se é que esta poderia ser diferenciada da ‘ordem pública’ em geral”. A carência de precisão pode ser constatada facilmente quando se coteja dispositivos de diversos segmentos do ordenamento. Por exemplo, enquanto na legislação civil ela pode ser considerada um parâmetro limitador (*ex vi*: art. 2º, §1º, da Lei nº 9.307/1996 e art. 122 do Código Civil), no âmbito penal “a ordem pública é utilizada em sentido completamente diverso, como um conceito indeterminado para justificar a decretação da prisão preventiva (art. 312 do CPP)”⁸⁰⁹.

A expressão *ordem pública*, no Direito Processual Civil, associa-se a questões que, dado o forte grau de vinculabilidade ou de importância atribuída pelo sistema jurídico, tem o condão de suplantar, no todo ou em parte, o regramento processual, de modo a possibilitar prática de atos normalmente vedados, como, por exemplo, conhecimento de questões não alegadas ou alegadas no momento diferente daquele previsto na legislação.

No estudo do Direito Processual Civil, costuma-se separar elementos de direito material de grande importância (normalmente associado ao interesse público), as denominadas questões de ordem pública material e as questões processuais de suma importância (ordem pública processual propriamente dita). De um modo geral, os autores procuram destacar que a possibilidade de o sistema conferir um grau de importância a determinada matéria jurídica não conduz necessariamente à conclusão da sua ampla introdução em qualquer debate processual, devendo haver uma relação com a demanda processual⁸¹⁰.

⁸⁰⁸ ROCHA, Márcio de Oliveira. **Sobre a ordem pública processual, essa desconhecida**. Salvador: Jus Podivm, 2019. pp.59-107.

⁸⁰⁹ CABRAL, Antônio do Passo. **Convenções processuais**. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2018. p. 351.

⁸¹⁰ APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. **Ordem pública e processo: o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 39. “Por estas razões, conhecer de ofício uma possível violação à ordem pública de direito material depende sempre da formulação pelo autor de pedido a este respeito, ou ainda, nas situações em que o réu invoque tais preceitos como fundamento para a sua defesa, em que a discussão travada no âmbito do processo estará diretamente relacionada àquela questão de ordem pública. (...) Isso porque, a despeito do maior interesse público que se infere destas normas, não quer isso dizer que todas estas normas e matérias assumem o caráter processual de ordem pública. Acaso tivessem este caráter,

O elevado grau de importância é comumente associado, pela doutrina, a conceitos indeterminados ou princípios constitucionais estruturantes, como, por exemplo, o devido processo legal, entre outros. Tal abstração já foi objeto de contundentes críticas, sobretudo pela vaguidade das expressões, o que pode gerar “várias ordens públicas”, a depender dos horizontes interpretativos da autoridade competente para presidir a marcha processual⁸¹¹.

Mesmo nesse contexto processual, todavia, admite-se a existência de questões substanciais passíveis de alegação extemporânea e/ou conhecimento de ofício, tais como o pagamento, a prescrição e a decadência, entre outras. A dificuldade reside justamente em catalogar ou estabelecer um consenso sobre quais são essas questões, tarefa ainda mais complexa quando a análise precisa partir de um direito material específico, como é o caso do Direito Tributário.

No regramento processual, a ordem pública “encontra a sua justificativa no controle da regularidade da atividade jurisdicional. Para essa finalidade, a jurisdição deve ser compreendida como a função, o poder e a atividade que o Estado exerce, cuja finalidade central é a pacificação de pessoas ou grupos e eliminação de conflitos”.

Tal mister pode ser entendido como o “conjunto de regras técnicas que o sistema concebe para o controle da regularidade do processo, ou seja, *salvar* processos, permitir que sejam conduzidos ao julgamento de mérito”⁸¹². Por isso, Ricardo de Carvalho Aprigliano a conceitua como “o conjunto de regras técnicas que o sistema concebe para o controle tempestivo da regularidade do processo, necessariamente direcionadas para o objetivo maior de permitir que seus escopos sejam atingidos, com rapidez, economia e racionalidade”⁸¹³.

deveríamos admitir que recebem um tratamento processual diferenciado, no aspecto da iniciativa de sua propositura e cognição, da preclusão, da aptidão para extinguir o processo, e claramente isso não ocorre”.

⁸¹¹ CABRAL, Antonio do Passo. **Convenções processuais**. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2018. p. 354. “Em todas essas vertentes, o conceito de ordem pública afigura-se muito dependente de questões político-ideológicas, por vezes atinentes à moral, à ética e até a questões religiosas e portanto não é circunscrito por aspectos puramente normativos. Devemo-nos nos afastar dessas pré-concepções equivocadas porque muitas normas processuais nada têm que ver com aspectos morais, políticos ou sociais da nação brasileira. Algumas estão relacionadas apenas com a estrutura administrativa da burocracia judiciária; outras são regras eminentemente técnicas para organização formal do procedimento”.

⁸¹² APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. **Ordem pública e processo: o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil**. São Paulo: Atlas, 2011. pp. 63/65.

⁸¹³ APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. **Ordem pública e processo: o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 106. CABRAL, Trícia Navarro Xavier. **O regime das questões de ordem pública no novo CPC**. In: **Novo CPC: doutrina selecionada**. Vol. 1. DIDIER JÚNIOR, Fredie. (coord.). pp. 1.226-1.230.

A análise dos conceitos apresentados acima revela que uma maior preocupação, entre autores de direito processual, em definir um conteúdo “ontológico” da *ordem pública* (de modo geral, incluindo questões de direito material) e uma ordem pública processual, assim entendida como regras processuais que, dada a sua importância na estruturação do processo e nos princípios inerentes (devido processo legal e contraditório), assumem um papel especial a ponto de interferir na marcha processual.

Até mesmo autores que afastam a existência de um conceito de ordem pública, como Márcio de Oliveira Rocha, acabam tentando estabelecer uma classificação com o escopo de diferenciar o grau de importância das normas estruturantes do processo civil. O referido autor, por exemplo, propõe a divisão das regras processuais (rígidas, flexíveis e híbridas) como instrumento metodológico apto para valorar o grau de importância das regras processuais e as consequências estruturadas positivamente pelo legislador⁸¹⁴. Todos os conceitos apresentados, na nossa visão, são insuficientes e não auxiliam na operatividade do direito.

O ponto importante do debate é que, de um modo geral, a doutrina processual busca identificar quais questões processuais (alegação sobre descumprimento de norma processual) são passíveis de ser consideradas de ordem pública, qualificação ensejadora de efeitos no curso da marcha processual, tais como: conhecimento de ofício, possibilidade de alegação fora do momento processual adequado, análise por instância superior sem o debate nas instâncias inferiores, observando-se o contraditório substancial e criação de vícios passíveis de rescisão, entre outros.

No que concerne ao conhecimento de ofício de questões no curso do processo, normalmente associado ao fenômeno da ordem pública, a crítica é direcionada à

⁸¹⁴ROCHA, Márcio de Oliveira. **Sobre a ordem pública processual, essa desconhecida**. Salvador: Jus Podivm, 2019. pp.223-224. “Assim, como forma de adequar o tema à dogmática contemporânea, propomos uma nova classificação das normas processuais, as quais se apresentam sistematicamente de maneira rígida (normas processuais rígidas), flexível (normas processuais flexíveis) e híbrida (normas processuais híbridas). Pois essas normas, em menor ou maior grau, são afetadas às questões acima expostas. Em razão disso, não se tem a pretensão de exclusão, mas de revigoração e adequação sistêmica. Não obstante, por ululante, não podemos nem pretendemos extirpar a expressão “ordem pública” do sistema jurídico brasileiro, mas quiçá simplificar e minimizar sua utilização, sob pena de criarmos tautologias desnecessárias, inúteis aos normativos jurídicos postos, que possam ser utilizadas como fundamento retórico para o cometimento de arbitrariedades e abusos dos aplicadores do direito, como podemos constatar durante a pesquisa. Assim, concluímos que a era da ordem pública processual passou, e não encontra guarida dogmática no processo civil contemporâneo e, quiçá, nunca tenha encontrado da maneira que a doutrina processual da instrumentalidade apresentava, passando a dar lugar à era da ordem constitucional e democrática processual, percepção na qual se associa a ideia de norma processual rígida, norma processual flexível e norma processual híbrida, bem como os fundamentos do Estado Constitucional, exteriorizados na legalidade, igualdade, segurança jurídica, confiança legítima, liberdade, legitimidade e participação”.

restritividade da abordagem, pois há outras regras e princípios estruturantes do sistema, os quais permitem, em procedimentos em particular, o conhecimento de ofícios nem sempre relacionados com a ideia de ordem pública (se é que existe uma). “Cognoscibilidade de ofício significa o conhecimento da matéria, independentemente de provocação da parte. Mas nem tudo o que o juiz conhece de ofício deriva de matéria de ordem pública, decorre de indisponibilidade ou se relaciona com o interesse público”⁸¹⁵.

Contudo, não há um consenso na configuração de um conceito de ordem pública dotado de uma estabilidade semântica. Antônio do Passo Cabral acaba denunciando o pouco avanço da questão, o que o faz questionar a utilidade de se continuar tentando firmar um conceito de ordem pública processual⁸¹⁶.

O contexto histórico do regramento da questão nos diplomas processuais pretéritos e no atual, apresentados em diversas teses abordadas acima, acaba revelando a opção do legislador em indicar as consequências do descumprimento de cada regra do procedimento, impondo um tratamento mais severo (regime sancionatório de maior rigidez e amplitude) para algumas questões.

A opção do legislador conduz à conclusão de que a eficácia do sistema processual, por meio da implementação dos princípios constitucionais sobre o tema, depende do tratamento específico dos temas sensíveis, ao invés de se estabelecer um conceito de ordem pública aplicável indistintamente.

Além das normas processuais de ordem pública, é comum a busca por parâmetros para identificar as questões de direito material que, processualizadas, são qualificáveis como de ordem pública. Por conseguinte, elas ensejam as mesmas prerrogativas das questões processuais (elencadas acima), gerando uma posição de prevalência em face das normas procedimentais.

Conforme já destacado, tal atributo, em geral, assume a função neutralizadora ou conservadora da produção irregular no processo, à medida que impede ou mitiga a atuação da norma sancionatória em decorrência da produção irregular.

⁸¹⁵ CABRAL, Antônio do Passo. **Convenções processuais**. 2ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. pp. 358-359.

⁸¹⁶ CABRAL, Antônio do Passo. **Convenções processuais**. 2ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2018. pp. 349-360. “Por todo o exposto, não há uma clara compreensão a respeito da definição de ‘ordem pública’ ou ‘ordem pública processual’, que encontra diversas acepções tanto no direito internacional quanto no direito interno e tem aplicação com pouco grau de certeza. Assim, na impossibilidade de identificar um conteúdo minimamente preciso para a ‘ordem pública processual’, a vagueza normativa do conceito torna-o inviável para servir como um bom limitador aos acordos processuais”.

4.2. A ordem pública e o processo administrativo tributário

A busca por um conceito de ordem pública, como elemento estruturador do processo administrativo tributário, também é almejada pelos estudiosos e autoridades encarregadas de operar o sistema de controle de legalidade do lançamento tributário. Há uma indissociável relação entre o direito material (escopo do próprio processo) e a estruturação do procedimento.

O Direito Tributário (direito material) pode ser entendido como um regramento que impacta o funcionamento do Estado, e por isso seu funcionamento tem *status* constitucional, de modo a equilibrar a relação entre Estado e sociedade. Os contribuintes também possuem suas garantias tributárias constitucionalizadas no capítulo “sistema tributário nacional” da Constituição Federal, elemento justificador do controle administrativo da legalidade da tributação⁸¹⁷.

No plano infraconstitucional, as garantias fundamentais do contribuinte estão, igualmente, dispostas nas normas gerais de direito tributário e até mesmo na legislação penal, que tipifica o excesso de exação como conduta criminosa (art. 316, §§ 1º e 2º, do Código Penal). Tudo isso somente demonstra a posição de prevalência das normas tributárias materiais em relação à estrutura procedimental criada, inclusive, para garantir a sua correta aplicação.

Por isso, mais do que definir os valores fundantes do direito (ordem pública material) ou regras processuais fundamentais (ordem pública processual), a preocupação em se estabelecer o que seria a ordem pública no processo administrativo tributário deriva da necessidade de o sistema identificar em que medida o direito material suplantar o procedimento.

Na realidade, mais do que se definir o conceito e um conteúdo para o vocábulo ordem pública, tarefa fadada ao insucesso considerando a experiência assimilada pelos trabalhos de estudiosos do processo civil, precisamos definir quais questões são passíveis de conhecimento de ofício e/ou poderão ser alegadas a qualquer tempo, independentemente de

⁸¹⁷ Sobre o Sistema Constitucional Tributário: Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Versão eletrônica (e-book/Kindle).

se estabelecer um conceito ou um conteúdo do que viria a ser uma questão ou matéria de ordem pública.

Nesse sentido, o debate sobre a ordem pública no processo tributário deve ser direcionado ao estabelecimento dos temas que deverão se sobrepôr à estrutura procedimental, em especial às regras preclusivas, de modo a permitir o conhecimento de questões introduzidas por atos processualmente irregulares. A tarefa não é fácil, pois, ao contrário do Direito Processual Civil, a legislação processual tributária não aponta – ou pelo menos não é explícita quanto ao assunto – os temas passíveis de conhecimento de ofício.

Para contextualizar a instabilidade semântica do vocábulo “ordem pública” no processo administrativo tributário, selecionamos algumas matérias reconhecidas como de ordem pública por algum julgado administrativo e, em determinados casos, entendimento oposto afastando a qualificação de mesma questão como ordem pública.

Advirta-se que os julgados citados são meramente ilustrativos, não havendo pretensão de analisar/citar todos os julgados sobre o tema:

Matéria	Acórdão Favorável	Acórdão Contrário
Decadência	3302-007.425	-
Prescrição	3003-000.196	-
Retroatividade benigna	3402-006.741	9202-006.468
Matéria sumulada pelo CARF	1201-002.984	-
Coisa julgada	1301-004.215	-
	3402-004.828	
Vício no lançamento (art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/1972)	9101-004.215	-
Precedente do STF em repercussão geral	1302-003.581	-
Erro na alíquota	3301-006.057	-
Aplicação de penalidade	3301-004.787	9303-008.206 (multa agravada) 9101-002.450 (multa isolada)

Erro na identificação do sujeito passivo	3301-004.763	-
Erro de base de cálculo	3401-00.050	1401-000.805
Responsabilidade solidária	3201-003.408	-
Regras de ordem pública do CPC	9303-003.834	-
Vício de ilegalidade	9101-001.845	-
Súmula Vinculante STF	1301-001.700	-
Pagamento	2803-002.959	-
Interesse público	2301-003.770	-
Decisões do Poder Judiciário vinculantes aos julgadores administrativos	2802-002.173	-
Nulidade de intimação	3801-001.521	-
Vício de motivação	9101-001.078	-
Duplicidade de lançamento	1302-000.023	-

No rol de temas elencados acima, podemos identificar elementos da regramatriz de incidência tributária (critério quantitativo – alíquota e base de cálculo - e critério pessoal – sujeição passiva), causas de extinção do crédito tributário (prescrição, decadência, pagamento ou cobrança em duplicidade), interpretação da legislação em dissonância com tribunais superiores ou posicionamento administrativo (súmulas, pareceres vinculantes), questões de direito tributário sancionador (penalidades, retroatividade benigna), requisitos de regularidade e revisão do lançamento, entre outros.

Todos os temas são importantes, porque impedem que haja a tributação realizada em descompasso com o ordenamento fiscal. O desafio consiste em estabelecer critérios que atendam ao escopo do processo administrativo tributário e não desestruam o procedimento, por meio de criação de retrocessos procedimentais ou eternização de demandas.

A pedra angular parece ser as regras de abertura, fechamento do processo e impossibilidade de retrocesso decorrente de argumento ou prova nova, entre outras. No entanto, isso não impede que, no curso da marcha processual, o regramento conserve a produção irregular em decorrência da importância do direito alegado.

Com relação à possibilidade de se definir um conceito de *ordem pública tributária*, pensamos que o expediente teórico é de pouca valia, como já foi denunciado em aprofundados estudos realizados no âmbito do Direito Processual Civil. Nada impede, todavia, que se busque critérios ou pelo menos um padrão de temas cognoscíveis de ofício, desde que não encerrada a fase processual.

Um indicador de ordem pública, por exemplo, são as questões ensejadoras de revisão administrativa fora do contencioso administrativo tributário, tais como aquelas elencadas no Parecer Normativo nº 8/2014⁸¹⁸, art. 19-A⁸¹⁹, da Lei nº 10.522/2002, as vinculações ao julgador contidas nas normas processuais, como as que integram o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, e outras normas introdutórias do dever de a administração afastar, na primeira oportunidade, a continuidade de ato ilegal.

Não faz sentido transferir essa atribuição para uma autoridade administrativa isolada quando o controle ainda pode ser exercido por um órgão colegiado e com a participação da Procuradoria da Fazenda Nacional, que poderá exercer o contraditório⁸²⁰.

É importante frisar que a abertura promovida pela regra de conservação “ordem pública” não possui o condão de criar retrocessos processuais, isto é, reabrir o contencioso administrativo quando já encerrado ou abrir quando o crédito tributário já esteja na fase de cobrança ou inscrição em dívida ativa. A abertura efetivada pela regra de conservação

⁸¹⁸ Parecer Normativo Cosit nº 4/2014. Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES. A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

⁸¹⁹ Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19, observado: (...) § 1º Nas hipóteses de que trata este artigo, os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Economia, adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa.

⁸²⁰ Identificamos, em sentido contrário, recentes manifestações jurisprudenciais: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3302-006.532**. Relator: Raphael Madeira Abad. Julgado em: 3302-006.532. Ementa: REVISÃO DE OFÍCIO. Compete à autoridade administrativa local, e não ao CARF, realizar a revisão de ofício de lançamento sempre que a lei o determinar, quando eivado de vícios de legalidade, ofensas em matéria de ordem pública, erro de fato, fraude ou falta funcional e vício formal especial.

possibilitará apenas a conservação de atos postulatorios irregulares (alegação intempestiva) quando o contencioso ainda estiver aberto e antes do julgamento pelo órgão competente.

Desta feita, podemos concluir que, apesar da impossibilidade de se estabelecer um conceito legal de ordem pública ou fixar cientificamente uma demarcação do seu sentido no processo administrativo tributário, a legislação tributária material e as regras administrativas de controle da legalidade oferecem importantes critérios para identificar questões aptas a suplantar o moderado regime de preclusão do processo fiscal. Por conseguinte, conservam o ato processual irregular, de modo a permitir o conhecimento de inovações argumentativas, ressalvada a necessidade de instauração e/ou manutenção do contencioso administrativo tributário.

4.3. Função dúplice da ordem pública no processo administrativo tributário

Como já tratamos, a ordem pública assume a função estrutural de norma de conservação, impedindo a aplicação da norma sancionatória pela produção irregular do ato impugnatório. Ou seja, autua para mutilar a regra que teria o condão de afastar o conhecimento, por parte das autoridades julgadoras, da matéria ou o próprio ato processual apresentado irregularmente.

Ao analisamos a questão na perspectiva do lançamento, porém, a função da ordem pública é reversa. O lançamento eivado de vícios, não impugnado ou com ato impugnatório incompleto (sem apresentar argumento jurídico específico), como regra, seria conservado administrativamente⁸²¹, permanecendo no sistema com todos os seus efeitos.

No entanto, se o vício do lançamento for enquadrado como questão de ordem pública, a imunização (conservação) gerada pela preclusão administrativa não ocorrerá, o que possibilitará a desconstituição do ato (aplicação da regra sancionatória), por meio de uma decisão administrativa produzida no bojo do contencioso administrativo tributário.

Com isso, a ordem pública terá a função de impedir a conservação do lançamento tributário irregular e, ao mesmo tempo, atuará como regra de conservação do ato

⁸²¹ A preclusão de questões no âmbito administrativo não impede que o contribuinte procure o Poder Judiciário para discutir a regularidade do lançamento tributário (art. 5º, inciso XXV, da CF - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito).

impugnatório irregular, assumindo, como já dissemos, uma função dúplice dentro da dinâmica do processo administrativo tributário.

5. PREJUÍZO, PRIMAZIA DO MÉRITO E A SUA CONFORMAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Estudos sobre os “princípios” norteadores para o disciplinamento da produção de atos processuais (civil e penal) associam o modelo adotado pela maioria dos países à conformação de quatro fases representativas de modelos distintos. A primeira é denominada *fase formular*, baseada em regras sancionatórias rígidas, independentemente da gravidade do defeito na produção do ato. Isto é, “o menor deslize das formas e a menor diferença existente entre o ato praticado e a sua previsão normativa acarretam a nulidade e conseqüentemente a imprestabilidade do ato. Costuma-se atribuir ao sistema romano, principalmente no período dos procedimentos *per formula*”⁸²², a origem e características desse modelo.

O segundo modelo ou fase é o denominado *judicial*, marcado pela completa transferência da competência ao Poder Judiciário para analisar os graus de descompassos do ato em relação ao sistema, aplicando-lhe a cada caso o modelo sancionatório por ele escolhido, sem nenhuma justificativa em disciplinas sancionatórias previamente estabelecidas pelo direito positivo. Concordamos com a crítica formulada por Ricardo Jacobsen Gloeckner quando atribui ao modelo a pecha de autoritário, “no qual as formas, que não encontram amparo normativo se encerram na psique do julgador”⁸²³. Um modelo baseado nessa premissa acaba trabalhando contrariamente à própria ideia de forma no direito: estabilizar as expectativas dos participantes do discurso, promovendo a padronização da comunicação jurídica por meio da legalidade e, igualmente, atuando na concreção da segurança jurídica. Se cada autoridade competente (Poder Judiciário, Administração Tributária etc.) adotar seu próprio modelo de produção normativa, haverá indubitavelmente uma quebra de isonomia e outros princípios fundantes do direito.

⁸²² GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. **Nulidades no processo penal: introdução principiológica à teoria do ato processual irregular**. 2ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. p. 292.

⁸²³ GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. **Nulidades no processo penal: introdução principiológica à teoria do ato processual irregular**. 2ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. p. 293.

A terceira forma de estruturação da produção normativa é conhecida como *modelo taxativo*, no qual há uma busca de se estabelecer previamente as consequências jurídicas à inserção irregular de ato no sistema jurídico. Do modelo advém a expressão *ne pás de nullité sans texte*⁸²⁴, vinculativa da noção de que o regime sancionatório, entre eles o da nulidade, deve prever todas as hipóteses, e, na omissão de tal regime, não seria possível construir normas oriundas dos textos do direito positivo. O problema consiste justamente na impossibilidade de o sistema abarcar textualmente todas as hipóteses, o que acabou, até mesmo, permitindo o desenvolvimento de teorias como a da inexistência (supernulidade).

Como uma tentativa de superar o problema da omissão (ausência de taxatividade) e, ao mesmo tempo, enfraquecer um rígido sistema de controle da produção dos atos processuais, a introdução da regra do prejuízo surge como uma técnica de efetivação da instrumentalidade das formas, princípio que passou a ter grande aceitação nos modelos processuais. O elemento prejuízo surge como fator de contenção da aplicação do regime sancionatório, porém somente haverá contenção se o sistema possuir um modelo sancionatório, o que reforça a ideia de instrumento correlato ao sistema de produção, e não o completo abandono de um sistema.

Seu surgimento é atribuído ao direito francês (*ne pás de nullité sans grief*⁸²⁵) e sempre foi concebido como um elemento limitador para a aplicação da consequência jurídica prevista no sistema para sancionar a produção defeituosa (declaração de nulidade do ato). Sua introdução, inclusive, passa a ser reconhecida como uma fase, forma própria ou até mesmo um princípio geral para estruturação de um sistema sancionador.

Cabe destacar que o modelo mais brando de controle da produção irregular não significa o abandono das formas para a criação dos atos jurídicos, mas sim um temperamento, que deve ser analisado à luz das balizas materiais de cada subsistema do

⁸²⁴ GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. **Nulidades no processo penal: introdução principiológica à teoria do ato processual irregular**. 2ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. p. 314. “Pelo princípio *ne pás de nullité sans texte*, entende-se o preceito de que a declaração judicial de nulidade deverá ser proveniente de uma previsão legal, que não somente determine os elementos e requisitos essenciais dos atos judiciais, mas que também comine uma sanção para o caso de descumprimento das formalidades do ato processual. A doutrina costuma designar esse princípio na esteira de um sistema legalista das nulidades. Inexistirão nulidades, a não ser que exista previsão legal que as determine. O magistrado restará vinculado ao aludido sistema legal, cabendo tão somente cumprir os regramentos especificados normativamente (...)”.

⁸²⁵ GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. **Nulidades no processo penal: introdução principiológica à teoria do ato processual irregular**. 2ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. p. 297. “A orientação primária desse princípio é estabelecer limites à declaração de nulidade. Assim, o escopo intencional é não permitir que determinado vício de um ato processual seja reconhecido, a não ser que o interessado postule a declaração judicial invocando e demonstrando a violação a seus interesses, bem como provando o prejuízo sofrido pela prática precária do mencionado ato”.

direito. De modo geral, a forma no direito constitui “garantias do indivíduo contra o Estado, e, portanto, falam a favor da liberdade e contra o arbítrio. Além disso, as formas privilegiam o tratamento isonômico dos indivíduos perante o Estado”⁸²⁶.

No Brasil, o modelo sancionatório processual (civil e penal) recepcionou expressamente a ideia do prejuízo nos diplomas normativos. O processo civil, por exemplo, vem tratando especificamente da questão na sua legislação (vigente⁸²⁷ e pretérita⁸²⁸). O grau de importância da regra de calibração no processo civil acaba fazendo com que a doutrina o relacione, inicialmente, a um outro princípio denominado *instrumentalidade das formas*.

Cândido Rangel Dinamarco faz a distinção entre a *instrumentalidade do processo* e a *instrumentalidade das formas*. Na sua obra, a *instrumentalidade do processo* não se amolda a um instituto processual interno (endo-sistemática), constitui uma acepção mais ampla e externa ao sistema, entendida como “expressão resumida do próprio sistema

⁸²⁶ CABRAL, Antônio do Paaso. **Teoria das nulidades processuais no direito contemporâneo**. Revista de Processo. n. 255. Maio/2016. p. 118. “Geralmente se associam quase que intuitivamente as formalidades processuais à burocracia desnecessária. Assim não pensamos. Existem muitas vantagens das formalidades, como lembra a doutrina desde Ihering. As formalidades são garantias do indivíduo contra o Estado, e, portanto, falam a favor da liberdade e contra o arbítrio. Além disso, as formas privilegiam o tratamento isonômico dos indivíduos perante o Estado. No processo, a preordenação formal assegura aos litigantes que serão tratados igualmente, que os prazos serão os mesmos para todos, que os instrumentos e alternativas procedimentais serão aqueles previstos anteriormente ao processo, e não atribuídos casuisticamente pelo julgador. Por fim, como são fruto da tradição, as formas compreendem a consagração da experiência de que aquele procedimento se mostrou, ao longo dos séculos e no desenvolvimento das sociedades humanas, como o mais adequado para resolver litígios”. No mesmo sentido: MAZZOLA, Marcelo. **Formalismo-valorativo e primazia de mérito: combate à jurisprudência defensiva dos tribunais**. Revista de Processo. n. 281. Junho/2018. p. 307. “Na análise do Ministro Marco Aurélio Mello, ‘a forma, colocada no cenário jurídico mediante preceitos imperativos, é, acima de tudo, liberdade, em seu sentido maior; é a revelação do que pode ou não ocorrer, em se tratando de jurisdição’ [STF, ADI 3.367-1/DF]. Daí porque cabe ao legislador balancear as exigências de formalidades legais com a liberdade dos indivíduos”.

⁸²⁷ Código de Processo Civil de 2015. Art. 282. Ao pronunciar a nulidade, o juiz declarará que atos são atingidos e ordenará as providências necessárias a fim de que sejam repetidos ou retificados. § 1º O ato não será repetido nem sua falta será suprida quando não prejudicar a parte. § 2º Quando puder decidir o mérito a favor da parte a quem aproveite a decretação da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. Art. 283. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo ser praticados os que forem necessários a fim de se observarem as prescrições legais. Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados desde que não resulte prejuízo à defesa de qualquer parte.

⁸²⁸ Código de Processo Civil de 1973. Art. 249. O juiz, ao pronunciar a nulidade, declarará que atos são atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos, ou retificados. § 1º O ato não se repetirá nem se lhe suprirá a falta quando não prejudicar a parte. § 2º Quando puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta. Art. 250. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem necessários, a fim de se observarem, quanto possível, as prescrições legais. Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados, desde que não resulte prejuízo à defesa. Código de Processo Civil de 1939. Art. 278. A nulidade de qualquer ato não prejudicará senão os posteriores, que dele dependam ou sejam consequência. § 1º O juiz que pronunciar a nulidade declarará a que atos ela se estende e ordenará as providências necessárias para que sejam repetidos ou retificados. § 2º Não se repetirá o ato nem se lhe suprirá a falta, quando não tiver havido prejuízo para as partes.

processual; essa, sim, uma perspectiva exterior, em que o sistema é examinado pelo ângulo externo, na sua inserção na ordem jurídica, política e social”⁸²⁹. Com isso, a *instrumentalidade do processo* passa a ter uma função metodológica, isto é, uma metalinguagem que orienta ou tenta contribuir para a formação de um modelo processual condizente com os seus escopos.

O autor ainda destaca os aspectos negativos e positivos da *instrumentalidade do processo*. O aspecto negativo seria revelado por uma “tomada de consciência de que ele não é o fim em si mesmo, e, portanto, suas regras não têm valor absoluto que sobrepuje as do direito substancial e as exigências sociais de pacificação de conflitos e conflitantes”. Nesse cenário, tal aspecto deve ser visto como um fator de contenção do próprio sistema processual. O aspecto positivo “conduz à ideia de efetividade do processo, entendida como capacidade de exaurir os objetivos que o legitimam no contexto jurídico-social e político”⁸³⁰.

O problema, todavia, consiste em saber se esse “modelo ideal de processo instrumental” poderá ser atingido com a introdução de um padrão interpretativo, digamos, mais condizente com seus escopos. Se a resposta for positiva, haveria, a nosso ver, uma mutação da ordem processual posta (aqui não faremos um juízo de valor sobre a adequação da legislação vigente), mediante atividade criativa da jurisdição. Ou seja, haveria por parte desse poder (Poder Judiciário) a incumbência de aproximar o processo dos seus escopos por meio da aplicação (ou até mesmo a ausência de aplicação) da regra processual.

Por outro lado, o instituto nomeado de *instrumentalidade das formas* estaria imerso na teoria do processo como um instituto jurídico. Ele carrega a eficácia de introduzir o “temperamento trazido pela percepção de que as formas constituem um instrumento a serviços dos objetivos, não sendo racional nem legítima a nulificação do ato viciado quando o objetivo tiver sido obtido”. Sua atuação, conseqüentemente, é interna (endo-sistemática), o que difere da instrumentalidade das formas. Todavia, ele carrega (ou pelo menos tem a

⁸²⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.325. “(...) a instrumentalidade do sistema processual constitui uma projeção a maior da instrumentalidade das formas e suporte metodológico para sustentação desta e seu melhor entendimento. No exame do processo a partir do ângulo exterior, diz-se que todo sistema não vale por si, mas pelos objetivos que é chamado a cultivar; e depois, em perspectiva interna, examina-se os atos do processo e deles diz-se o mesmo”.

⁸³⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.326. “O empenho em operacionalizar o sistema, buscando extrair dele todo proveito que ele seja potencialmente apto a proporcionar, sem deixar resíduos de insatisfação por eliminar e sem se satisfazer com soluções que não sejam jurídica e socialmente legítimas, constitui o motivo central dos estudos mais avançados, na ciência processual da atualidade. Essa é a postura metodológica preconizada de início e caracterizada pela tônica na instrumentalidade do sistema processual”.

pretensão de carregar) para o sistema o padrão metodológico construído no âmbito externo⁸³¹.

Nas palavras de Cândido Rangel Dinamarco, “têm-se que a visão teleológica do processo [visão direcionada para o atingimento dos escopos do sistema processual pregado pela *instrumentalidade do processo*] influencia e alimenta o princípio da instrumentalidade das formas, seja porque desenvolve a consciência instrumentalista em si mesma, seja porque a amplia e conduz a minimizar os desvios formais sempre que, atingido ou não o objetivo particular do ato viciado ou omitido, os resultados considerados na garantia do contraditório estejam alcançados”⁸³².

Como pode ser observado, a base para o desenvolvimento do princípio é a premissa de que o processo não constitui um fim em si, sendo um caminho para a consecução de um objetivo institucional (*finalidade*) o mais rápido possível (*economia processual*). Logo, a forma processual, demarcada normativamente, pode ser mitigada se o objetivo final for alcançado. Em outras palavras, o princípio “justifica-se na ideia de que a forma não tem importância absoluta, não se podendo sacrificar a marcha processual por irregularidade formal sem antes examinar as finalidades do ato, ou seja, sua função no processo”⁸³³.

A *instrumentalidade das formas*, como bem observou Antônio do Passo Cabral⁸³⁴, acabou por relativizar o modelo clássico do controle da produção processual, sem um critério científico próprio, contribuindo para uma transferência do controle da legalidade para a discricionariedade judicial. Nesse caso, o juiz passa a ser o “senhor da produção processual”, criando um sistema particular de tolerância à produção irregular.

⁸³¹ DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.325. CABRAL, Antônio do Paaso. **Teoria das nulidades processuais no direito contemporâneo**. Revista de Processo. n. 255. Maio/2016. p. 121. “Compreendida por muitos como a principal regra do sistema de invalidades, a instrumentalidade das formas prega que o ato não será invalidado se, a despeito de praticado com algum defeito formal, atingir sua finalidade. P. ex., a finalidade do ato de citação é cientificar o réu do conteúdo da demanda. Se houver vício na citação, mas o réu comparecer e for notificado, tomando ciência do que foi alegado em seu desfavor, não há que se pronunciar qualquer invalidade. A regra da instrumentalidade procura evitar a pronúncia de invalidação quando o ato puder ser aproveitado, apesar de defeituoso”.

⁸³² DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.330.

⁸³³ Cf. CABRAL, Antônio do Passo. **Convenções processuais**. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2018. p. 421. “O sistema processual, em vários pontos, reforçou a necessidade de estabelecer-se uma prioridade normativa contra a pronúncia de invalidade e a favor da preservação de atos processuais em geral. Essa conclusão pode ser extraída dos arts. 4º; 6º; 139, IX; 282 §2º; 317; 352; 488; 932, parágrafo único; 938 §1º; 1.013 §§ 3º e 4º; 1.029 §3º, todos do CPC/2015. Para alguns autores, como Fredie Didier Jr., trata-se de um novo princípio da *prevalência das decisões de mérito*. Aderimos a essa concepção em dois textos, já comentando a disciplina das formalidades processuais e das nulidades à luz do CPC/2015”.

⁸³⁴ CABRAL, Antônio do Passo. **Nulidades no processo moderno: contraditório, proteção da confiança e validade prima facie dos atos processuais**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pp.89-102.

Em substituição ao modelo clássico, o autor carioca propõe a construção de um formalismo valorativo⁸³⁵, ressignificando o papel das formas no Direito Processual Civil. Para ele, a instrumentalidade assume o papel calibrador de modo a evitar excessos sem, contudo, enfraquecer o modelo formal preconizado pelo sistema.

Ao lado do que se denomina “aspecto negativo da instrumentalidade”, que é evitar o exagero formal e conter os excessos do formalismo exacerbado, vem o chamado “instrumentalismo substancial”, o qual, com vistas à efetividade, significa a utilização do instrumento (processo) para a realização dos direitos. A flexibilização da forma não significa “desprocessualizar” a ordem jurídica. O procedimento mantém sua importância, que deve ser, é verdade, conciliada com o direito material, mas não pode também ser esquecida, sob pena de reforçar, ao invés de erodir, as assimetrias de poder⁸³⁶.

Em substituição ao modelo instrumentalista tradicional, o professor carioca propõe a adoção do paradigma da *validade prima facie* dos atos processuais, o qual pode ser entendido como uma prioridade normativa para o aproveitamento, ou melhor, a manutenção do ato irregular no sistema. Portanto, a conservação do ato irregular passaria a ser a regra geral, sendo a norma sancionatória aplicável em decorrência da produção irregular apenas uma medida excepcional. “Esse exame parte de uma premissa diversa da instrumentalidade: aqui não é a invalidade que é tendente (e apenas excepcionada), mas a validade que é tendente no sistema”⁸³⁷.

⁸³⁵ CABRAL, Antônio do Paaso. **Teoria das nulidades processuais no direito contemporâneo**. Revista de Processo. n. 255. Maio/2016. p. 124. “De outra parte, entendemos que o papel das formalidades processuais também mudou muito no mundo contemporâneo. Se o devido processo legal, compreendido em seu sentido procedimental, exige e protege a preordenação de formas, sancionando com invalidação o desrespeito à formalidade que impacte as garantias processuais, vê-se atualmente que o devido processo (processo justo para os italianos ou processo equitativo para os portugueses), entendido como um princípio "síntese" ou "maestro", alberga outros valores e finalidades do sistema processual. A forma pela forma não pode mais subsistir. Assim, ao lado da ideia de forma-garantia, deve-se compreender também o conceito de forma-função (Zweckform), trabalhado na Suíça por Alois Troller e na Alemanha por Max Volkammer, ou ainda a concepção do prof. Carlos Alberto Álvaro de Oliveira do formalismo-valorativo, a tese de que as formas podem e devem ser orientadas para a promoção de outros valores processuais relevantes, não apenas em relação à prática dos atos processuais, mas também em relação à interação dos sujeitos do processo (atraindo, como veremos, deveres de cooperação e boa-fé). Fica aqui minha homenagem, de público, ao saudoso professor, que estudou nesta Universidade e sempre contribuiu, já como titular, compondo bancas de concursos como esta”.

⁸³⁶ CABRAL, Antônio do Passo. **Nulidades no processo moderno: contraditório, proteção da confiança e validade prima facie dos atos processuais**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.181.

⁸³⁷ CABRAL, Antônio do Paaso. **Teoria das nulidades processuais no direito contemporâneo**. Revista de Processo. n. 255. Maio/2016. p. 126. “Como alternativa teórica, defendemos que devemos trabalhar com um princípio de validade prima facie dos atos processuais. Pelas características do nulo processual (que só o é depois de decretado) e pelo conjunto de regras e princípios do sistema de invalidade (que pretendem aproveitar os atos, mesmo defeituosos), constatamos que há uma prioridade normativa no sistema a favor da validade dos atos. Essa prioridade não é definitiva, mas apenas prima facie ou pro tanto (prima facie Vorrang, como diz Alexy), isto é, não resolve o juízo de invalidação, apenas gera um fluxo normativo (decorrente do sistema) e que aponta no sentido do aproveitamento do ato praticado. Para a inversão dessa prioridade normativa, no caso

Com a edição do Código de Processo Civil de 2015 (CPC-2015), a doutrina passou a discutir a existência e atuação de um princípio processual com conteúdo semelhante ao da instrumentalidade das formas. Trata-se do *princípio da primazia do mérito ou primazia da resolução do mérito*, que introduz, no sistema processual civil, o dever de priorizar a resolução do litígio como escopo do processo, superando obstáculos processuais eventualmente existentes⁸³⁸.

Em obra monográfica sobre o tema, Artur Lins aborda funções eficaciais distintas do aludido princípio. A primeira corresponde à eficácia direta, “já que poderá atuar, em tese, direta e imediatamente, no caso concreto, sem a necessidade de intermediação de outras normas”. Com efeito, ao exercer tal função, ele deve ser reconhecido como “uma norma jurídica de aplicabilidade imediata, de natureza cogente, impositiva de comportamentos às partes e ao juiz, independentemente de previsão legal dessas condutas, desde que não existam regras específicas” concretizadoras do aludido princípio. Ademais, ele também poderá atuar indiretamente (eficácia interna indireta) com *funções definitória e interpretativa*⁸³⁹, bem como de modo externo, com *eficácias seletivas e argumentativas*⁸⁴⁰.

concreto, o juiz tem que se desvencilhar de um peso argumentativo (Argumentationslast), que é um esforço de justificação maior para invalidar”. MAZZOLA, Marcelo. **Formalismo-valorativo e primazia de mérito: combate à jurisprudência defensiva dos tribunais**. Revista de Processo. n. 281. Junho/2018. p. 308. “Nessa toada, Antônio do Passo Cabral defende a validade prima facie dos atos processuais, noção que pressupõe o aproveitamento do ato praticado. Para o doutrinador, o exame é casuístico: norma e caso se complementam, e a análise não é feita a priori, e sim à luz do ‘impacto concreto do vício nos atos processuais’. Essa concepção fomenta a intersubjetividade e exige maior ônus argumentativo do autor, racionalizando o controle de aferição das nulidades. Com isso, o processo se torna menos rígido e mais cooperativo, prestigiando-se o discurso dialético em detrimento do solipsismo do juiz. Há também um redimensionamento da posição dos sujeitos processuais, e o magistrado passa a fazer parte de uma grande comunidade de trabalho, não mais de forma passiva, como no modelo liberal adversarial e tampouco de maneira opressora e intervencionista, como no modelo autoritário inquisitorial”.

⁸³⁸ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**. 17ª ed. Salvador: Jus Podvdm, 2015. p. 136. CABRAL, Antônio do Paaso. **Teoria das nulidades processuais no direito contemporâneo**. Revista de Processo. n. 255. Maio/2016. p. 129. “O princípio destina-se a aproveitar toda a atividade processual (e também suas formalidades) para resolver o conflito, e não apenas o processo. É decorrência de uma constatação antiga da doutrina, no sentido de que as extinções do processo prematuras, por razões puramente procedimentais, além de não resolverem o problema prático daqueles que foram buscar o Judiciário, invariavelmente faz com que o litígio retorne pela repropositura da demanda. O princípio da prevalência da decisão de mérito quer evitar as extinções por razões procedimentais, aproveitando os atos e o procedimento como um todo para buscar a solução do conflito”.

⁸³⁹ LINS, Artur Orlando. **A primazia do julgamento do mérito no processo civil brasileiro: fundamentos, concretização e limites dogmáticos**. Saçvador: JusPodvdm, 2019. p.42 “(...) o princípio da primazia do julgamento de mérito cumpre uma função defintória, por exemplo, do sobreprincípio do devido processo legal e dos princípios do contraditório e da boa-fé processual, limitando e especificando os referidos comandos principiológicos. (...) o princípio da primazia da resolução do mérito traz ínsita consigo a função interpretativa, ao promover uma reconstrução de outros princípios a ele correlatos, como os citados anteriormente, permitindo, com isso, o preenchimento de lacunas através da criação de mecanismos que contribuam para a definição do mérito do processo”.

⁸⁴⁰ LINS, Artur Orlando. **A primazia do julgamento do mérito no processo civil brasileiro: fundamentos, concretização e limites dogmáticos**. Saçvador: JusPodvdm, 2019. p.43. “Do ponto de vista da eficácia externa,

Sua base textual no contexto do código é atribuída aos artigos 4º e 6º, componentes do capítulo destinado a expor as normas fundamentais orientadoras das demais regras do sistema processual, bem como a outros dispositivos de maior concretude localizados em capítulos específicos, como, por exemplo, destinado aos recursos, entre outros.

O autor relaciona o princípio processual a outros princípios estruturantes da ordenação constitucional, tais como: devido processo legal, contraditório, cooperação, duração razoável do processo, efetividade e eficiência processual, boa-fé, segurança jurídica e proteção da confiança legítima⁸⁴¹.

Entretanto, ao tratar especificamente da relação da *primazia do mérito* com o sistema de invalidades do Direito Processual Civil, o autor desloca a atuação do princípio como elemento estruturante do sistema de invalidades dos atos processuais. Nesses termos, ele relaciona o princípio em questão ao da *instrumentalidade das formas*, assumindo o primeiro uma posição superior, e o segundo uma derivação do primeiro⁸⁴².

Leonardo Carneiro da Cunha estabelece uma relação entre a *primazia do mérito* e a *instrumentalidade das formas*, ressaltando a continência do segundo no campo eficaz do primeiro. Dessa maneira, a *primazia do mérito* “abrange a instrumentalidade das formas, estimulando a correção ou sanção de vícios, bem como o aproveitamento dos atos processuais, com a colaboração mútua das partes e do juiz para que se viabilize a apreciação do mérito”⁸⁴³.

o princípio da primazia do mérito carrega, em si mesmo, as eficácias seletiva e argumentativa. A um, porque caberá ao intérprete (juiz) selecionar os fatos relacionados aos valores tutelados pelo princípio (respeito ao contraditório substancial, diálogo, poder de influenciar na formação do pronunciamento jurisdicional) e examiná-los minuciosamente, objetivando dar correção ao princípio. A dois, também está presente no referido princípio a eficácia argumentativa, exigindo do Estado-Juiz uma justificativa coerente, plausível e sistêmica para o seu eventual afastamento ou restrição, devendo, em situações tais, ponderar o valor da prioridade da solução do mérito com outros valores e com ela contrastar, ou, ainda, colocar no exercício da ponderação os meios alternativos à consecução do princípio”.

⁸⁴¹ LINS, Artur Orlando. **A primazia do julgamento do mérito no processo civil brasileiro: fundamentos, concretização e limites dogmáticos**. Saçvador: JusPodvm, 2019. pp.51-128.

⁸⁴² LINS, Artur Orlando. **A primazia do julgamento do mérito no processo civil brasileiro: fundamentos, concretização e limites dogmáticos**. Saçvador: JusPodvm, 2019. pp.145-154. A posição é compartilhada por outros autores: Cf. CABRAL, Antônio do Paaso. **Teoria das nulidades processuais no direito contemporâneo**. Revista de Processo. n. 255. Maio/2016. p. 129. “Trata-se não apenas de um reforço da regra da instrumentalidade, mas de um princípio bem mais amplo, que se aplica durante todo o arco do procedimento e pode ser extraído de diversos dispositivos do novo CPC, do início ao fim do texto legislativo”.

⁸⁴³ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Opinião 49: Princípio da primazia do julgamento do mérito**. Disponível em: <http://www.leonardocarneirodacunha.com.br/opiniao/opiniao-49-principio-da-primazia-do-julgamento-do-merito/>

Da mesma forma, a ideia do prejuízo como elemento calibrador do sistema de invalidades também teria origem no *princípio da primazia do mérito*, mediado pela *instrumentalidade das formas*. Isso justificaria a instituição de um regime de produção e controle dos atos processuais menos rígido, isto é, mais tolerantes à conservação dos atos irregulares, suportada normativamente pela norma de conservação, ente elas a própria preclusão para a alegação do vício e o prejuízo, ou melhor, a ausência de prejuízo como elemento normativo para a conservação do ato irregular.

Na verdade, o grau de importância dado ao prejuízo no processo civil em relação ao sistema de invalidades (regras sancionatórias) é tão acentuado que parte da doutrina defende que ele compõe a hipótese de toda e qualquer norma sancionatória naquele âmbito, v. g., o prejuízo é caracterizado como elemento do suporte fático da regra sancionatória⁸⁴⁴. Nesse sentido, Fredie Didier Júnior assevera que a “invalidade processual é a sanção que decorre da incidência de regra jurídica sobre um suporte fático composto: defeito + prejuízo”⁸⁴⁵.

Como já defendemos em outra oportunidade⁸⁴⁶, a concepção apresentada acima não possui sustentação, pois confunde o funcionamento da regra sancionatória com a potencialidade de incidência de uma regra de conservação. Noutro giro, ao incluir o prejuízo na hipótese da regra sancionatória, a doutrina acaba tangenciando o debate se o ato processual realizado em descompasso com a norma de produção, mas desprovido de prejuízo para a parte, é regular ou irregular.

Naturalmente, a estruturação do sistema de controle da produção normativa com base na regra sancionatória e regras de conservação acabou influenciando na construção do processo administrativo tributário. O detalhe que precisa ser considerado nesse âmbito é a necessidade de segregação entre requisitos para produção do ato de constituição do crédito tributário (objeto do próprio processo administrativo) e os requisitos para produção dos atos processuais, seus respectivos regimes sancionatórios e regras de conservação.

⁸⁴⁴ TESHEINER, José Maria Rosa. **Pressupostos processuais e nulidades no processo civil**. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 120.

⁸⁴⁵ DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**. Volume 1. 17ª ed. Salvador: JusPodivm, 2015. p.404.

⁸⁴⁶ SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. **O prejuízo e sua posição sintática em relação às normas invalidadoras do ato processual**. In: Diálogos de teoria do direito e processo. Antônio Carlos de Souza Júnior, Clayton Maranhão, Fredie Didier Jr., Antônio Carvalho Filho e Roberto Campos Gouveia Filho (coordenadores). Salvador: Editora JusPodivm, 2018. pp. 102-106.

Quanto ao primeiro sistema de produção, entendemos que o regramento aplicável deve ser extraído das próprias normas de direito material atinentes ao procedimento de constituição do crédito, bem assim as regras específicas aplicáveis ao crédito tributário a ser constituído. Logo, as regras processuais não são diretamente aplicáveis, pois o direito material pode/deve contemplar um regime próprio e até mesmo mais complexo sobre o crédito tributário.

Nada impede, todavia, que a norma processual introduza requisitos para produção do ato de lançamento, a exemplo do art. 10, notadamente os incisos IV e V, o que não desnatura sua natureza material⁸⁴⁷.

Por outro lado, quando tratamos da produção dos atos processuais, o regime deve ser aquele previsto na legislação processual, conjunto textual que será objeto de análise no presente capítulo. Sendo assim, os aspectos aqui tratados estão restritos à temática dos atos processuais, não abarcando atos preparatórios à constituição do crédito tributário e o próprio ato de constituição do crédito tributário.

O Decreto nº 70.235/1972 dedicou capítulo próprio (Capítulo II - Das nulidades) para dispor sobre o regime sancionatório para produção irregular. O texto normativo acaba adotando um parâmetro genérico para a aplicação da desconstituição do ato irregular (anulação), qual seja: *incompetência da autoridade e preterição do direito de defesa*⁸⁴⁸.

O devido processo legal (art. 5º, inciso LIV, da CF - *ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*), como ensinava o saudoso Alberto Xavier, deve ser concretizado no processo administrativo tributário pela manifestação da viabilização do direito de defesa e ao contraditório, amplificada pelas regras e procedimentos próprios daquele subsistema. O direito de defesa “implica para o particular afetado, em

⁸⁴⁷ A confusão entre regime sancionatório do crédito tributário e o regime processual é bem comum, conforme pode ser observado em algumas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais destacadas a seguir: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 2301-006.220**. Relator: Antônio Sávio Nastureles. Julgado em: 5/6/2019. Ementa: NULIDADES. LANÇAMENTO BASEADO EM HIPÓTESES LEGAIS BEM DEFINIDAS NO PAF. As nulidades no processo administrativo fiscal estão previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72, e as alegações suscitadas não se enquadram nas disposições do mencionado artigo, uma vez que o lançamento foi efetuado com base na legislação vigente na data dos fatos e não se verificou prejuízo à defesa, logo não se cogita de nulidade processual.

⁸⁴⁸ Decreto nº 70.235/1972. Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência. § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

princípio, o direito de conhecer os fatos e o direito invocado pela autoridade, o direito de ser ouvido, de apresentar provas e, ainda, confrontar a posição dos adversários”⁸⁴⁹.

Em acréscimo, ainda com base nas lições do professor português, a ampla defesa “reveste hoje a natureza de um direito de audiência (*audi alteram partem*), nos termos do qual nenhum ato administrativo suscetível de produzir consequências desfavoráveis para o administrado poderá ser praticado em definitivo sem que a este tenha sido dada a oportunidade de apresentar razões”, v. g. o sistema processual deve permitir ampla participação no procedimento, de modo a resguardar os interesses individuais do contribuinte e, em segundo plano, o interesse da própria administração judicante traduzido na busca pela perfectibilização dos seus atos⁸⁵⁰.

No mesmo bloco constitucional, o contraditório instrumentaliza o direito de audiência, por meio da regulação dos aspectos formais para o seu exercício. A arquitetura procedimental deve garantir mais do que a oportunidade, mas a possibilidade de influência na construção do modelo decisório⁸⁵¹. É o que a doutrina processual civil denomina *contraditório substancial ou efetivo*⁸⁵², notadamente após a inserção de diversos dispositivos sobre a questão no Código de Processo Civil vigente⁸⁵³.

Qualquer omissão procedimental ou na aplicação no percurso procedimental tendente a mitigar ou impedir o exercício (ainda que singelamente) de tais garantias deve ser considerada um cerceamento, inaugurador da reação procedimental sancionatória. É o que acontece, por exemplo, quando recurso administrativo fazendário é provido com efeitos modificativos da decisão, sem a prévia oitiva do sujeito passivo⁸⁵⁴.

⁸⁴⁹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 6-7.

⁸⁵⁰ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 7.

⁸⁵¹ Para uma análise aprofundada do contraditório: Cf. CABRAL, Antônio do Passo. **Nulidades no processo moderno: contraditório, proteção da confiança e validade prima facie dos atos processuais**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pp.103-174.

⁸⁵² CÂMARA, Alexandre Freitas. **Dimensão processual do princípio do devido processo legal constitucional**. In: Novo CPC: doutrina selecionada. v. 1. DIDIER JÚNIOR, Fredie (coordenação). Salvador: Jus Podivm, 2015. pp.245-258. SILVA, Beclaute Oliveira. ROBERTO, Welton. **O contraditório e suas feições no novo CPC**. In: Novo CPC: doutrina selecionada. v. 1. DIDIER JÚNIOR, Fredie (coordenação). Salvador: Jus Podivm, 2015. pp.345-364; DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**. Volume 1. 17ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. pp. 78-85.

⁸⁵³ Código de Processo Civil. Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida. (...) Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

⁸⁵⁴ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 9101-003.484**. Relator: André Mendes de Moura. Julgado em: 14/05/2019. Ementa: INTIMAÇÃO DA PARTE CONTRÁRIA M FACE DE

O grau de reprobabilidade atribuído pela regra processual afastou, conforme pode ser observado no art. 59, a aplicação da regra do prejuízo. A medida reforça a coerência da técnica empregada pelo legislador, pois seria impensável um caso de cerceamento do direito de defesa não gerador de prejuízo ou edição de ato por autoridade incompetente sem o impacto direto nos direitos do administrado.

Não obstante, na aplicação do mencionado dispositivo é comum encontrarmos uma relação entre o cerceamento do direito e o prejuízo, impondo ao sujeito passivo o ônus de comprovar que o vício do ato processual implicou efetivo dano ao seu exercício do direito de defesa⁸⁵⁵.

A interpretação, rechaçada no presente trabalho, acaba ratificando a confusão entre a aplicação dos sistemas sancionatórios de direito material e processual tratados acima. Consequentemente, é corriqueiro o uso de frases como “o contribuinte entendeu perfeitamente a acusação fiscal” tanto para afastar o reconhecimento de vícios na fundamentação do lançamento (regime de direito material) quanto para deixar de reconhecer patente irregularidade processual, mitigadora do exercício do pleno direito de defesa.

É possível, no entanto, extrair do parágrafo 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972⁸⁵⁶, introduzido pela Lei nº 8.748/1993, uma regra de conservação do ato irregular. O texto normativo determina o afastamento da incidência da regra sancionatória por parte da autoridade competente (jugador administrativo) quando o julgamento de mérito for favorável ao contribuinte. Por isso, o vocábulo “mérito” deve ser entendido como todo e

OPOSIÇÃO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. REGIMENTO INTERNO DO CARF. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. INAPLICABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DIANTE DE EVENTO PREVISÍVEL NO DECORRER DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. O art. 37 do Decreto-Lei nº 70.235, de 1972, dispõe que o julgamento no CARF dar-se-á nos termos do regimento interno (RICARF). Não consta em nenhuma norma processual administrativa federal previsão para que haja intimação da parte contrária em face de oposição de embargos de declaração. Tampouco há que se falar em aplicação subsidiária do Código de Processo Civil ao processo administrativo fiscal, que deve ocorrer somente mediante ocorrência processual especial, um evento extraordinário, sem precedentes, no qual o legislador não previu a consumação. Não é o caso do rito previsto para os embargos de declaração pelo RICARF, do qual o legislador, diante de um evento perfeitamente previsível no decorrer do processo, fez a opção legítima de não intimar a parte.

⁸⁵⁵ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 2201.005.122**. Relator: Rodrigo Monteiro Lourenço Amorim. Julgado em: 14/05/2019. Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte, e esta violação deve sempre ser comprovada ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

⁸⁵⁶ Decreto nº 70.235/1972. Art. 59. (...) § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

qualquer elemento que importe na desconstituição do crédito tributário debatido no processo administrativo tributário.

Trata-se de regra que introduz a primazia do mérito favorável ao contribuinte, conservando a produção do ato processual irregular para, em seguida, desconstituir o crédito tributário comprometido com algum vício na sua constituição e/ou completamente indevido. Mesmo porque a correlação entre a regra de conservação em análise e a primazia do mérito prevista na legislação processual vem sendo realizada em alguns julgados administrativos⁸⁵⁷.

Com isso, a partir do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, podemos apresentar o seguinte sistema de produção dos atos no processo administrativo tributário:

Norma de produção em sentido estrito: dado fato de o ato ser produzido por autoridade competente e/ou com observância ao direito de defesa do contribuinte, deve-ser regular o ato processual (H ->C);

Norma sancionatória: dado fato da produção irregular (autoridade incompetente ou com descumprimento ao direito de defesa), devem-ser desconstituídos o ato e todos a ele dependentes (~H -> C);

Norma de conservação (sentido amplo): dado fato de a decisão de mérito ser favorável ao sujeito passivo, deve-ser mutilado (totalmente) o conseqüente da norma sancionatória.

Além das hipóteses elencadas no Decreto nº 70.235/1972, é possível identificar na Lei nº 9.784/1998 (aplicável subsidiariamente) e no Código de Processo Civil (aplicação supletiva) outras hipóteses de aplicação da norma sancionatória mais gravosa, como nos

⁸⁵⁷ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 2201-004.629**. Relator: Marcelo Silva Risso. Julgado em: 7/8/2018. Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO. Aplicação do princípio da primazia da resolução de mérito de acordo com § 2º do art. 282 do CPC de 2015 e art. 59, § 3º, do Decreto-lei 70.235/72.

casos de inserção de prova ilícita⁸⁵⁸, vícios na fundamentação das decisões⁸⁵⁹ e questões atinentes ao impedimento e suspeição⁸⁶⁰, entre outras.

Para os demais vícios, a regra processual acabou estabelecendo um regime sancionatório de menor atuação, determinando a repetição do ato apenas nos casos em que a produção irregular tenha incorrido em prejuízo ao contribuinte⁸⁶¹. Note-se que a regra permite a ampla conservação dos atos irregulares em geral, impondo como regime sancionatório apenas a repetição do ato.

A regra ainda promove uma delimitação do que pode ser considerado prejuízo, afastando sua configuração na hipótese em que o próprio contribuinte tiver dado causa à produção irregular. Do ponto de vista sintático, apesar das diferenças no texto normativo, a regra possui a mesma estruturação do modelo estabelecido no processo civil.

Não podemos, por outro lado, equiparar, semântica e pragmaticamente, a ideia de prejuízo em um modelo processual estruturado para garantir que o contribuinte não seja tributado e cobrado com base em processo irregular. Portanto, em várias situações, a ausência do cumprimento da regra de produção já conduz a um prejuízo (ainda que presumido).

Isso se deve ao fato de que a atividade administrativa, seja em função do lançamento originário, seja em virtude do controle da produção do ato realizado pelo

⁸⁵⁸ Lei nº 9.784/1998. Art. 30. São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos.

⁸⁵⁹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3301-004.190**. Relator: Maria Eduarda Simões. Julgado em: 31/1/2018. Ementa: NULIDADE DE DECISÃO DA DRJ. OMISSÃO DE ANÁLISE DE REQUERIMENTO EXPRESSAMENTE INDICADO NA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA DO CONTRIBUINTE. Uma vez constatado que a decisão da DRJ não tratou de argumento expressamente apresentado pelo contribuinte em sua impugnação administrativa e que esse argumento é relevante à solução da presente contenda, torna-se imperativo o reconhecimento da nulidade da decisão recorrida por falta de fundamentação, determinando-se o retorno dos autos àquela instância julgadora, para que profira nova decisão, incluindo a análise do argumento omissis, evitando assim supressão de instância. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 3201-004243**. Relator: Tatiana Belisário. Julgado em: 25/9/2018. Trecho do voto condutor: “Não obstante as disposições legais supra atinentes ao procedimento administrativo, é de se destacar, também, imposição trazida pelo Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária nesta seara. Efetivamente, as decisões proferidas em sede de contencioso administrativo, tal qual as decisões judiciais, estão obrigadas a se manifestar acerca de todos os pedidos formulados pelo contribuinte, de modo motivado e apresentando fundamentação suficiente. Ainda que não estejam obrigadas a se manifestar acerca da totalidade dos argumentos apresentados, esta é imprescindível quando se trate de fundamento capaz de infirmar a conclusão adotada. A decisão proferida sem esses elementos é nula, inexistente”.

⁸⁶⁰ Aplicação subsidiária e supletiva de disposições da Lei nº 9.784/1998 (artigos 18 a 21), Código de Processo Civil (artigos 144 a 148) e Regimento Interno do CARF (artigos 42 a 44).

⁸⁶¹ Decreto nº 70.235/1972. Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

contribuinte (vide capítulo anterior), constitui uma invasão à esfera de liberdade patrimonial do contribuinte, permitida por um bloco de legalidade com respaldo constitucional. O controle da produção desses atos pelo processo administrativo tributário obviamente está atrelado ao mesmo bloco de legalidade, de modo que qualquer equívoco na produção dos atos processuais realizados na condução do processo instaura uma presunção de prejuízo, que somente pode ser elidida pelo avanço do julgamento do mérito de modo favorável às pretensões do sujeito passivo. Inverte-se, assim, a lógica que vem sendo utilizada no modelo processual civil.

O art. 60, na sua parte final, ainda afasta a necessidade de repetição do ato quando o ato viciado não influir na solução do litígio administrativo. Daqui podemos extrair duas questões. A primeira consiste em saber se o texto cria um regime autônomo de conservação ou uma regra de conservação com maior amplitude, isto é, mesmo quando houver prejuízo haverá a conservação do ato devido à sua irrelevância na solução do litígio. A segunda indagação pretende saber se a solução do litígio deve ser necessariamente favorável ao contribuinte ou também pode ocorrer desfavoravelmente. Entendemos que a resolução da primeira questão depende da segunda.

Se entendermos que a resolução do litígio pode ser favorável ou desfavorável ao contribuinte, a regra de neutralização é apenas uma com maior abrangência (ausência de prejuízo e/ou irrelevância para resolução do litígio). Em sentido contrário, se a primazia do mérito deve ser favorável ao contribuinte, teremos duas regras de conservação.

A segunda solução amolda-se melhor ao processo administrativo tributário. Imaginemos um caso em que o órgão julgador resolve o litígio de modo desfavorável ao contribuinte, mesmo constatando a existência de um ato processual irregular causador de prejuízo. Certamente a situação narrada acima faria com que o regime sancionatório previsto no sistema (repetição do ato) evoluísse para um mais gravoso, devido ao cerceamento dos direitos do sujeito passivo. Portanto, a solução do litígio deve ser necessariamente favorável ao sujeito passivo.

CONCLUSÕES E TESES

No percurso desenvolvido para testar a veracidade das nossas hipóteses, chegamos a diversas conclusões. Cabe, portanto, sumariá-las em conjunto com os enunciados confirmativos das hipóteses levantadas no início (teses), oportunizando ao leitor um completo panorama da nossa empreitada intelectual.

Na comunicação jurídica, é inegável a existência das convenções linguísticas científicas (metodológicas) e os limites discursivos impostos pelo sistema normativo e seu caráter prescritivo. Esse é um fenômeno que também pode ser compreendido à luz da teoria dos jogos de linguagem. Importante é que o modelo teórico, qualquer que seja, esteja pautado em um determinado sistema de referência. Por isso, não podemos conceber uma estrutura cognitiva sem a presença de um sistema de referência.

O nosso sistema de referência é pautado no Construtivismo Lógico-Semântico e a sua base filosófica. Normalmente, atribuímos dois sentidos diferentes ao vocábulo. O primeiro é a designação da própria escola de pensamento ou movimento de estudiosos que compartilham as mesmas bases teóricas. O segundo sentido define o instrumento de trabalho (método). Estamos tratando da segunda acepção. Sua proposta metodológica consiste em, por meio de uma “concepção epistemológica bem demarcada, a Filosofia da Linguagem, e da atribuição de sentido, amarrar, lógica e semanticamente, suas proposições, para a construção de seu objeto, que constitui uma das infinitas possibilidades de enxergá-lo”.

Nessa perspectiva, foi desenvolvida uma técnica de estudo, estruturada nos pilares do modelo teórico acima, com o escopo de eliminar, por meio de uma formulação sintática, os ruídos de comunicação existentes entre as teorias atinentes à produção jurídica, especialmente no que concerne à validade, invalidade e conceitos correlatos.

Quando estudamos a validade jurídica como ponto de partida para a construção de um modelo teórico de produção jurídica, verificamos que, na dogmática atinentes ao tema, há uma questão comum: todos buscam um critério mínimo para um ato ingressar na linguagem especializada (técnica, jurídica etc.). Na teoria do fato jurídico, por exemplo, o elemento-chave é a separação entre os “mundos” (mundo dos fatos e mundo jurídico). Da

mesma forma, na teoria kelseniana o conceito de validade como relação se desenvolve a partir de um critério para o ingresso de normas no sistema jurídico.

Tanto a ideia de suporte fático suficiente e preenchimento de elemento nuclear para incidência quanto a ideia de existência da norma jurídica a partir de introdução por órgãos autorizados pelo sistema e procedimento próprio denotam a tentativa de oferecer o estabelecimento de um portal entre o jurídico e o não-jurídico. A ideia de existência da norma jurídica a partir de introdução por órgãos autorizados pelo sistema e procedimento próprio segue a mesma linha.

A tentativa de demarcação desse campo de debate no discurso jurídico revela-se por demais problemática, sobretudo quando encontramos alguns casos-limites, onde a desconformidade do ato com o sistema é acentuada. Entendemos, contudo, a importância didática (igualmente metafórica), de estabelecer um critério mínimo de pertencibilidade, ainda que passível de críticas, para afastar o dualismo existente/inexistente dentro do discurso jurídico, ou seja, a aplicação dessa categoria dentro do sistema jurídico de referência (linguagem jurídica). Se interessa e compõe o debate jurídico, certamente estaremos diante de um objeto que atravessou o “portal jurídico” e, por isso, deve ser qualificado como tal e submetido ao regramento do sistema de direito positivo posto.

Defendemos, por isso, que o critério adequado para se estabelecer uma ideia de pertencibilidade de uma norma com o sistema é a possibilidade de ser aplicada ou ser afastada por uma norma sancionadora por uma autoridade competente. Em regra, seria o Poder Judiciário, mas, dependendo do grau de hierarquia da norma, poderá ser invalidada por outra autoridade.

Outro ponto de convergência entre as teorias estudadas consiste no reconhecimento de que o ordenamento jurídico, de um modo geral, precisa prescrever as consequências jurídicas para a criação de ato normativo em desconformidade com o estipulado pelo sistema. Isto é, em todas as teorias há consenso de que a produção do direito nem sempre se dá em plena conformidade com as regras, e por isso deve haver um aparato normativo, em geral de cunho sancionatório, dispondo sobre as consequências jurídicas geradas pela introdução de norma jurídica em contraste com as regras do próprio sistema.

Também foi dedicada atenção especial à produção jurídica irregular e ao tratamento dado pelo sistema de direito positivo para coibir, expulsar, minorar ou retirar os efeitos decorrentes da irregularidade. Nesse contexto, vimos que em quase todos os aspectos há uma grande variação semântica entre os conceitos metodológico-jurídicos empregados

pela comunidade do discurso (participantes, ciência do direito etc.). São os casos, por exemplo, da validade, invalidade, inexistência, nulidade, anulabilidade, inconstitucionalidade e ilegalidade, que podem configurar erros de fato ou de direito.

Por isso, o estudo das regras que estipulam as consequências jurídicas decorrentes da inserção, ou melhor, da produção de atos irregulares é bastante relevante para se estabelecer um modelo teórico-operativo tendente a tratar dos atos eivados de algum vício. Saliente-se que, independentemente da denominação utilizada para atribuição de atos produzidos de modo irregular (invalidade, ato ilícito, ato jurídico irregular etc.), o sistema de direito positivo reconhece e tutela o referido âmbito de produção.

Não há uma única causa para o problema (variação semântica dos conceitos), mas sim um entrelaçamento de questões de origem histórica, doutrinária, influência do direito comparado e tratamento dado pelo direito positivo (particularizado em cada ramo do direito), entre outros. Entendemos, porém, que investigar e catalogar as causas dessa variação semântica, apesar do valor científico, não oferecerá uma saída para um novo padrão metodológico.

Diversamente, a resposta para construção desse padrão metodológico pode estar nas semelhanças entre os modelos teóricos, as quais servirão de ponto de partida para a proposta classificatória. A proposta possui algumas premissas que precisam ser catalogadas.

A *primeira premissa* é a necessidade de se estabelecer, metodologicamente, um conceito mínimo de pertencibilidade, isto é, um critério para separar o corpo jurídico do não-jurídico da linguagem, independentemente da sua denominação. A *segunda* é que, ao regular sua própria produção, o sistema jurídico convive com o descumprimento (parcial e total) das suas próprias regras, construindo, assim, mecanismos para dar o tratamento específico ao “irregular”. O irregular, nesse caso, situa-se dentro do sistema e não deve ser tratado metodologicamente como “não-ato” ou “não-jurídico”.

O sistema de direito positivo, apesar de conferir tratamento específico para produção irregular, não oferece um padrão uniforme para todos os tipos de defeitos. Isso implica uma variação indefinida dependente do ordenamento jurídico ou até mesmo do direito tutelado em particular, tudo subordinado à técnica legislativa utilizada. Essa é a *terceira premissa*.

Com isso, fica cada vez mais difícil construir uma teoria geral das respostas do sistema aos atos irregulares, visto que os modelos clássicos de nulidade, anulabilidade,

inexistência, apesar da sua grande aceitação doutrinária, já não oferecem uma resposta precisa para os diversos problemas atuais.

Assim, nosso recurso metodológico possui a pretensão de se apresentar livre de tantas variações conceituais e apto para facilitar a fluidez do discurso jurídico. Em outras palavras, procura-se eliminar as tensões provocadas pela utilização de diferentes “jogos de linguagem” em uma comunicação jurídica.

Nossa ferramenta metodológica parte da tese proposta por Tácio Lacerda Gama. Entretanto, como exposto ao longo do trabalho, não utilizaremos o vocábulo “competência tributária” para designar o conjunto de normas de produção do direito. Não trabalharemos, igualmente, como a ideia do autor no sentido de que a norma de competência, em sua configuração completa, é composta por uma norma primária (equivalente à norma de produção em sentido estrito) e uma norma sancionatória (conforme o modelo kelseniano). Elas prescreveriam uma sanção a ser efetivada pelo Poder Judiciário, ou seja, a norma completa albergaria todas as hipóteses de tratamento da produção.

Pensamos que, antes de chegar na norma secundária, o sistema jurídico, além de prescrever as consequências decorrentes da produção irregular, calibra seu funcionamento por meio da criação de regras de conservação da produção irregular. Desta feita, o modelo fica mais bem ajustado quando trabalhamos com a tríade (norma de produção em sentido estrito, norma sancionatória pelo descumprimento da regra de produção em sentido estrito e norma de conservação do ato irregular) antes de chegar na formulação da norma secundária.

Em outros termos, o modelo de produção normativa deve ser composto por três espécies de norma de produção de caráter primário. A primeira espécie é a regra de produção em sentido estrito, que equivale à norma de competência primária na teoria de Tácio Lacerda Gama. Logo, a *norma de produção em sentido estrito* consiste no esquema proposicional que carrega, na sua hipótese (antecedente), os requisitos necessários para a produção regular (lícita) de uma regra jurídica e, no seu consequente, os “condicionantes materiais para a norma de inferior hierarquia”.

No trato da norma defeituosa, há duas posturas teóricas possíveis. A primeira é a de tratar o ato (norma) defeituoso como irrelevante juridicamente ou fora do sistema jurídico. A segunda postura é conceber o ato (norma) defeituoso como um produto do sistema jurídico, negando sua relação com a *norma de produção em sentido estrito* e, por

consequência, atribuindo sua juridicidade à hipótese de incidência de uma norma de negação ou sancionatória.

Concluimos que a segunda postura é a mais adequada, motivo pelo qual deve-se inserir, dentro do modelo estrutural da produção jurídica, a norma sancionatória que incidirá para coibir a produção irregular dentro do sistema jurídico.

Desta feita, a *norma sancionatória pelo descumprimento da regra de produção em sentido estrito* possui como hipótese o exercício irregular, ou melhor, o descumprimento parcial ou total de algum elemento da regra de produção do direito em sentido estrito e, no seu conseqüente, a reação dada pelo sistema de direito positivo em virtude da produção irregular da norma.

O terceiro elemento do modelo sintático proposto consiste na *norma de conservação da produção irregular*, com função calibradora do sistema normativo. Logo, a produção jurídica deve ser organizada sintaticamente por três tipos de normas de produção, a saber: (i) produção em sentido estrito; (ii) sancionatória da produção irregular; e (iii) conservação da produção irregular (norma em sentido amplo).

A conservação da produção irregular é sempre relacionada com a atuação direta de princípios que podem expressar valores ou limites objetivos, como, por exemplo, “princípio da economia da produção”, instrumentalismo (direito processual), interesse público e boa-fé, entre outros. Na maioria das vezes, esses princípios não atuam diretamente como regras de conservação, servindo como base de sustentação para criar o que vamos chamar de técnicas de conservação, que nada mais é do que a concretização do (s) princípio (s) por meio de uma regra específica a determinado microssistema normativo como o Direito Tributário.

Quando atuam como base de criação de regras de conservação, os princípios assumem função estruturante. Nada impede, porém, que em determinados casos o próprio princípio funcione como regra de conservação direta, assumindo a função de norma de conservação da produção irregular. Entre os princípios estruturantes, podemos relacionar aqueles mais gerais, base de toda formulação jurídica (legalidade e segurança jurídica) e aqueles mais vinculados a um subsistema em particular (sistema constitucional tributário, por exemplo). Eles justificam a criação de mecanismos que calibram a produção normativa garantidora de uma maior fluidez do ordenamento jurídico, sem afastar a importância da regra de produção em sentido estrito e suas respectivas regras sancionatórias.

Por vezes, o funcionamento dinâmico do sistema jurídico revela casos em que a produção normativa ocorre em desconformidade com a regra de produção em sentido estrito, mas a incidência da norma sancionatória pode ser igualmente danosa ou pouco efetiva em face dos efeitos produzidos pelo ato defeituoso. Não é incomum a atuação de regras que impedem a aplicação da norma sancionatória, seja por decurso de determinado lapso temporal, necessidade de concretização da segurança jurídica no seu âmbito funcional de certeza, confiança e estabilidade sistêmica ou até mesmo por outra fórmula legislativamente prevista.

A atuação desse tipo normativo seria uma regra de calibração com o escopo de garantir que o remédio jurídico previsto no sistema (norma sancionatória) não possua a função reversa, prejudicando a estabilidade do direito e relações jurídicas decorrentes. No entanto, isso não significa que o ato defeituoso foi considerado perfeito, mas apenas imunizado dentro do sistema, motivo pelo qual continuará a produzir seus efeitos. Daí a ideia de denominar tal estrutura de norma de conservação, pois sua atuação neutraliza a reação do sistema (norma sancionatória) contra a norma defeituosa.

Entendemos que, no seu aspecto estrutural, a atuação da norma neutralizante ou de preservação ocorre de modo semelhante às regras de isenção. Portanto, a norma de conservação atua na *norma sancionatória de descumprimento da regra de produção em sentido estrito*, mutilando o seu conseqüente e, por conseguinte, impedindo a imputação da reação prevista pelo sistema de direito positivo e preservando os efeitos da norma produzida irregularmente.

Diferentemente do caso da isenção (norma de conduta + norma de estrutura), o intérprete competente estará diante de duas normas de estrutura, onde a norma de conservação terá função mutiladora do conseqüente da norma sancionatória. Registre-se que a acepção de norma utilizada para a “regra de conservação” é no sentido amplo, pois sua atuação se dá em conjunto com a regra sancionatória, o que inviabiliza (aprioristicamente) a composição de um sentido completo passível de qualificação como uma norma em sentido estrito.

Com isso, é possível emitir um juízo confirmativo da nossa primeira hipótese, formulando-se a tese no sentido de que um modelo estrutural (ferramenta metodológica) para o estudo da produção do direito não deve prescindir das regras tendentes à calibração do sistema, por meio da manutenção do ato irregular ou seus efeitos no sistema de direito positivo. Logo, além das regras de produção em sentido estrito e a respectiva regra

sancionatória, é preciso inserir no modelo as regras de conservação, norma em sentido amplo (diferentemente das duas primeiras) que atua estruturalmente sobre a norma sancionatória mutilando o todo ou parte do seu conseqüente, de modo a impedir sua incidência.

O juízo confirmativo da segunda hipótese também se faz presente, na medida em que a calibração, como regra, deve ser realizada por meio de técnicas (regras) específicas para cada subsistema jurídico e de acordo com suas particularidades, as quais possuem como lastro de estruturação princípios mais gerais, como, por exemplo, a segurança jurídica e a legalidade, e princípios mais específicos aplicáveis a determinado ramo do direito. Não negamos a excepcional possibilidade de aplicação direta de princípios como mecanismos de conservação, no entanto, esse modelo de aplicação direta pode gerar insegurança e, a longo prazo, ser danoso para o funcionamento de uma estrutura regulatória da produção jurídica.

Com isso, nossa tese propugna que a regra de conservação esteja disposta em regra específica aplicável a determinado sistema ou subsistema como o do Direito Tributário, sem prejuízo de sua sustentação provir de princípios estruturantes, notadamente o da segurança jurídica e o da legalidade.

Inserida a aplicação das duas teses no exame do ciclo de positivação da relação jurídica tributária e o seu processo de revisão, encontramos o funcionamento de regras e seus respectivos princípios estruturantes.

Na etapa de constituição do crédito tributário, considerando o bloco estrutural das regras de conservação (segurança jurídica/legalidade), destacamos peremptoriamente a impossibilidade ou, pelo menos, a existência de uma restrição por parte do sistema constitucional tributário, para livre instituição de regras de conservação de lançamentos de ofício, atividade vinculada à administração tributária. O fundamento para tal assertiva reside na própria configuração do princípio da segurança jurídica em matéria tributária e seus desdobramentos, que garantem o ideal de determinação, estabilidade e previsibilidade.

A conclusão acima é justificada, em primeiro lugar, no aspecto protetivo que o sistema constitucional tributário garante ao cidadão-contribuinte. Logo, a segurança jurídica não pode ser utilizada como fundamento ou ser afastada do seu âmbito de incidência ao argumento de concretizar um interesse público em detrimento do particular, o que poderia acontecer, por exemplo, na manutenção (conservação) de um lançamento de ofício completamente viciado em nome de um “interesse maior arrecadatório”.

Em segundo lugar, quando analisamos a questão sob o prisma da proteção à confiança legítima (seja como âmbito de atuação da segurança jurídica ou princípio dotado de autonomia), base para a criação de regras de conservação da norma individual irregular, verificamos que o princípio tem como espectro de atuação a proteção do particular (cidadão-contribuinte) em face do Estado, e não o contrário. Desta feita, não seria justificável a criação de regras de conservação em desfavor do contribuinte pautadas na proteção da confiança legítima, o que também justifica a opção de analisar a conservação dos atos irregulares constitutivos do crédito tributário na perspectiva da atividade criativa do contribuinte.

Portanto, a atuação das regras de conservação existentes no sistema deve servir para conservação de atos de modo favorável ao contribuinte, e não o contrário. Tal fator leva à exclusão do objeto de análise dos vícios de produção ocorridos em lançamentos de ofício (originário) e por declaração. O foco da análise residirá na produção da norma individual e concreta pelo contribuinte (art. 150 do Código Tributário Nacional) e a atividade da administração tributária em controlar a produção, seja por meio da expedição de normas de produção ou integrativas/orientadoras da interpretação da regra-matriz de incidência tributária, seja por meio do lançamento de ofício (art. 149 do Código Tributário Nacional) e demais regras sancionatórias, que funcionam como normas sancionatórias da produção irregular.

Em termos de normas gerais do Direito Tributário, são comuns a vinculação da segurança jurídica e a proteção da confiança legítima dos contribuintes às normas direcionadas a limitar a competência da atividade de fiscalização. Isto é, normas impeditivas do exercício do lançamento de ofício complementar, mesmo quando, de alguma forma, a atividade constitutiva original possa estar contaminada com algum vício.

A regra de conservação mais utilizada é, sem dúvida, aquela que atua na produção em razão do decurso do tempo. São as regras que veiculam os prazos decadenciais para a constituição do crédito tributário (*ex vi* o artigo 150, §4º, e o art. 173). Igualmente, os artigos 146 e 100 instituem regras protetivas contra mudanças de comportamento da administração tributária e possuem fundamento de validade no aspecto subjetivo da segurança jurídica. Tais normas são, indubitavelmente, regras de conservação, pois impedem a aplicação das regras sancionatórias da produção irregular, em virtude de um estado de confiança da regularidade da produção, gerado pelo próprio poder público no desenvolvimento da sua competência de orientação.

Com isso, podemos colher a seguinte composição das regras de produção tendentes a regular a atividade constitutiva realizada pelo contribuinte:

A primeira categoria é a *norma de produção em sentido estrito*, que, na situação estudada, é direcionada ao contribuinte, autoridade competente para a constituição do crédito tributário por meio da inserção de uma norma individual e concreta, regulada por um procedimento ou *modus* de realização (deveres instrumentais estatuídos pela administração), com conteúdo definido pelo ordenamento tributário em todos os seus níveis (regramento material do tributo).

Sendo assim, a estrutura hipotética simplificada seria: *dado o fato de o contribuinte verter em linguagem competente, regulada por um procedimento (dever instrumental), a ocorrência de um evento e o subsumir a uma norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência tributária), haverá a introdução regular de uma norma individual e concreta no sistema, formalizadora de uma relação jurídica tributária.*

Por outro lado, também haverá uma *regra sancionatória da produção irregular*, a qual atuará no controle da produção realizada pelo contribuinte, tendo por escopo verificar a regularidade formal e material da produção, exarando o lançamento de ofício complementar e aplicando as penalidades cabíveis, resumindo-se na seguinte estrutura hipotética: *dado o fato de o contribuinte introduzir norma individual e concreta irregular (material ou formalmente), haverá a introdução de norma individual e concreta complementar (lançamento de ofício) e aplicação de penalidade (multas).*

A terceira categoria (*regra de conservação*) advém da proteção da confiança legítima, garantida constitucionalmente, tendo sido positivada no CTN pelas técnicas estabelecidas nos arts. 146 e 100, parágrafo único. Diante do estado de confiança gerado pelo modelo interpretativo exteriorizado pela administração de formas variadas, haverá a eliminação ou atenuação do regime sancionatório. Se o vício sancionável for atinente a aspectos materiais da constituição do crédito tributário, mas a autoridade competente (contribuinte) pautou a produção em modelo administrativo/judicial gerador de uma base de confiança, o regime sancionatório será neutralizado, não havendo a realização do lançamento complementar. Caso haja, ele deverá ser desconstituído.

Alternativamente, para os demais casos em que o vício não atinge a produção do crédito tributário, será possível a correção por meio de produção de ato complementar ou

desconstituição seguida de outro ato, mas haverá a neutralização do regime de aplicação de multa, cobrança de juros e atualização monetária.

Com isso, sua estrutura hipotética será: *dado o fato de a autoridade competente produzir ato irregular com base em modelos normativos vinculantes oferecidos pelo poder público, haverá mutilação total (art. 146) ou parcial (art. 100, parágrafo único) do conseqüente da regra sancionatória pelo descumprimento da norma de produção em sentido estrito.*

O modelo acima também pôde ser confirmado com a análise das disposições contidas na legislação ordinária, especialmente regras atinentes ao procedimento de consulta fiscal, vinculação dos atos da administração dentro da estrutura hierárquica, vinculação de atos dentro do contencioso administrativo tributário e até mesmo a vinculação de pronunciamento emanado do Poder Judiciário quando intermediados por leis vinculativas específicas. Tudo a confirmar a nossa terceira hipótese, o que permite formular a tese no sentido de que a produção realizada pelo contribuinte para constituição do crédito tributário, quando irregular pode ser mantida no sistema em virtude da atuação da regra de conservação.

Finalmente, na etapa de controle de produção do lançamento (processo administrativo tributário), identificamos diversas regras de conservação. A primeira consiste no permissivo para a inserção e manutenção da prova intempestiva no processo administrativo tributário. A conservação ocorre porque o dever de produção de ofício previsto nos artigos citados impede que o julgador, ao deparar com uma prova inserida irregularmente (intempestiva), que pode sofrer a sanção de preclusão e expulsão, simplesmente a desconsidere.

Se a prova é intempestiva (inserida irregularmente), mas relevante para o julgamento do processo, o dever estabelecido nos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972 e no art. 38 da Lei nº 9.784/1999 impede que o julgador a desconsidere, já que ele, até a conclusão do julgamento, poderia (poder-dever) solicitar a inserção da prova que foi juntada intempestivamente pela parte.

Do ponto de vista estrutural, a norma de conservação (arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972 e art. 38 da Lei nº 9.784/1999) mutila o conseqüente da norma sancionatória, que prevê a preclusão dos enunciados probatórios juntados após a impugnação administrativa.

Observe-se que a regra imunizante possui fundamento direto nos dispositivos legais mencionados e não necessita estar fundamentada diretamente em “princípio” supralegal da verdade material, constantemente invocado pela doutrina e citado na jurisprudência administrativa.

A segunda hipótese de conservação reside no afastamento das consequências da preclusão em determinadas situações no contencioso administrativo tributário. Com isso, o dever legal de a autoridade julgadora conhecer as matérias de ordem pública, formuladas ou não no ato processual irregular, cria uma regra de conservação permissiva de efeitos do ato impugnatório. Nesse sentido, utilizando o nosso método de trabalho, podemos inserir o seguinte esquema entre as regras de produção, com ênfase na questão temporal:

Norma de produção em sentido estrito: dado o fato da edição de impugnação/recurso no prazo (30 dias), deve-ser regular o ato impugnatório (H ->C);

Norma sancionatória: dado o fato da produção irregular (intempestiva), devem-ser excluídos e desconstituídos os efeitos do ato (~H -> C);

Norma de conservação (sentido amplo): dado o fato de o ato irregular veicular matéria cognoscível de ofício, deve-ser mutilado (parcial ou totalmente) o conseqüente da norma sancionatória.

A norma de conservação, portanto, afasta não só os efeitos da preclusão temporal como também impede a aplicação do regime sancionatório aplicável para o ato intempestivo. Parece-nos que, no processo administrativo tributário, o temperamento do regime preclusivo ocasionado pelas regras de conservação possui fundamento na necessidade de a técnica (preclusão) estar alinhada com os fundamentos do procedimento, que, no caso, é a de controlar a higidez e legalidade do lançamento tributário e, ao mesmo tempo, afastar cobranças indevidas causadoras de transtornos aos contribuintes e prejudiciais ao trabalho da própria administração tributária.

Igualmente, no caso de inovação argumentativa após a impugnação, temos o seguinte quadro: (i) ocorrida a inovação argumentativa (veiculada no recurso voluntário ou petição avulsa apresentada antes do julgamento), o ato deve ser enquadrado como irregular à luz da regra de produção em sentido estrito; (ii) sendo o ato irregular, haveria a aplicação de norma sancionatória apta a afastar a influência de tais elementos no julgamento do

processo. (iii) A sanção, todavia, não pode ser aplicada quando a inovação for de ordem pública (com característica de verdadeira regra de conservação):

Norma de produção em sentido estrito: dado o fato de argumentos na impugnação, deve-ser regular o ato impugnatório ($H \rightarrow C$);

Norma sancionatória: dado o fato da produção irregular (adição de argumentos após a impugnação), devem-ser desconsiderados os argumentos no julgamento ($\sim H \rightarrow C$);

Norma de conservação (sentido amplo): dado o fato de o ato irregular veicular matéria de ordem pública, deve-ser mutilado (parcial ou totalmente) o conseqüente da norma sancionatória.

Assim, a ordem pública assume a posição de regra de conservação da produção irregular, tanto no aspecto temporal quanto no relacionado à adição de argumentos atinentes a matérias submetidas ao contencioso administrativo tributário.

Com relação à possibilidade de se definir um conceito de *ordem pública tributária*, pensamos que o expediente teórico é de pouca valia, como já foi denunciado em aprofundados estudos realizados no âmbito do Direito Processual Civil. Nada impede, entretanto, que se busque critérios ou pelo menos um padrão de temas cognoscíveis de ofício, desde que não tenha sido encerrada a fase processual.

Um indicador de ordem pública, por exemplo, são as questões ensejadoras de revisão administrativa fora do contencioso administrativo tributário, tais como aquelas elencadas no Parecer Normativo nº 8/2014, art. 19-A da Lei nº 10.522/2002, as vinculações ao julgador contidas nas normas processuais, como as que integram o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, e outras normas introdutórias do dever de a administração afastar, na primeira oportunidade, o prosseguimento de ato ilegal.

Não faz sentido transferir essa atribuição para uma autoridade administrativa isolada quando o controle ainda pode ser exercido por um órgão colegiado e com a participação da Procuradoria da Fazenda Nacional, que poderá exercer o contraditório.

Por último, é possível extrair do parágrafo 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, introduzido pela Lei nº 8.748/1993, uma regra de conservação do ato irregular. O texto normativo determina o afastamento da incidência da regra sancionatória por parte

da autoridade competente (juiz administrativo) quando o julgamento de mérito for favorável ao contribuinte. Por isso, o vocábulo “mérito” deve ser entendido como todo e qualquer elemento que importe na desconstituição do crédito tributário debatido no processo administrativo tributário.

Trata-se de regra que introduz a primazia do mérito favorável ao contribuinte, conservando a produção do ato processual irregular para, em seguida, desconstituir o crédito tributário comprometido com algum vício na sua constituição e/ou completamente indevido. Mesmo porque a correlação entre a regra de conservação em análise e a primazia do mérito prevista na legislação processual vem sendo realizada em alguns julgados administrativos.

Com isso, a partir do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, podemos apresentar o seguinte sistema de produção dos atos no processo administrativo tributário:

Norma de produção em sentido estrito: dado o fato de o ato ser produzido por autoridade competente e/ou com observância ao direito de defesa do contribuinte, deve-ser regular o ato processual (H -> C);

Norma sancionatória: dado o fato da produção irregular (autoridade incompetente ou com descumprimento ao direito de defesa), devem-ser desconstituídos o ato e todos dele dependentes (~H -> C);

Norma de conservação (sentido amplo): dado o fato de a decisão de mérito ser favorável ao sujeito passivo, deve-ser mutilado (totalmente) o conseqüente da norma sancionatória.

Além das hipóteses elencadas no Decreto nº 70.235/1972, é possível identificar na Lei nº 9.784/1998 (aplicável subsidiariamente) e no Código de Processo Civil (aplicação supletiva) outras hipóteses de aplicação da norma sancionatória mais gravosa, como nos casos de inserção de prova ilícita, vícios na fundamentação das decisões e questões atinentes ao impedimento e suspeição, entre outras.

Para os demais vícios, a regra processual acabou estabelecendo um regime sancionatório de menor atuação, determinando a repetição do ato apenas nos casos em que a produção irregular tenha incorrido em prejuízo ao contribuinte. A regra permite a ampla conservação dos atos irregulares em geral, impondo como regime sancionatório apenas a repetição do ato.

Tudo a confirmar a nossa quarta hipótese apresentada acima como tese derradeira do presente trabalho acadêmico. Finalmente, entendemos que prestamos um “*Contributo para uma teoria da conservação do ato irregular do Direito Tributário*”, expressão que poderá ser considerada como o título final ou fechamento do trabalho.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. Tradução: Alberto Bossi. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ABBOUD, Georges. **Consequencialismo jurídico: o lugar da análise de consequências em direito e os perigos do ativismo consequencialista**. Revista dos Tribunais. Vol. 1009/2019. p.123-135.

_____. **Processo constitucional brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

_____. STRECK, Lenio. **O NCPC e os precedentes – afinal, do que estamos falando? Precedentes**. ATAIDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. et al (coord). Salvador: JusPodivm, 2015. p. 175-182.

ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **A retórica constitucional (sobre a tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo)**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência (em contraposição à ontologia de Nicolai Hartmann)**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

AGUIAR, Tatiana. **Os planos linguísticos que formam o direito sob a ótica comparativa do constructivismo lógico-semântico e da retórica realista**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.111-130.

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. **A teoria da regra-matriz de incidência como parte do método hermenêutico-filosófico-científico denominado constructivismo lógico-semântico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p.51-94.

ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Teoria das nulidades no processo penal**. São Paulo: Noeses, 2016.

ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução: Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

ALVES, Alaôr Caffé. **Formação lógico-jurídica do conhecimento e a construção do discurso científico**. In: Lógica e direito. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

AMARAL, Diogo Freitas. **Direito Administrativo**. Volume III. Lisboa: 1989

AMARO, Luciano. **Lançamento, essa formalidade**. In: Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem a José Souto Maior Borges. Heleno Taveira Tôres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005.p 374-390.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANASTASIA, Antonio Augusto Junho. **Apresentação da obra**. Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). Brasília: Senado Federal, 2015. p. 5-6.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

_____. **Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária**. Revista Direito Tributário Atual. Vol. 40. 2º semestre de 2018. p. 472-488

APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. **Ordem pública e processo: o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil**. São Paulo: Atlas, 2011.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Incidência jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Semiótica e investigação do direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. P. 121-154.

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **Princípio da verdade material e processo administrativo fiscal de compensação**. In: *Processo tributário analítico*. CONRADO, Paulo (Coord.). São Paulo: Noeses, 2013. p. 1-18.

ARAÚJO, Valter Shuenquener de. **O princípio da proteção da confiança**. 2ª ed. Niterói: Impetus, 2016.

ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. **Inércia argumentativa no processo civil brasileiro**. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

_____. **Precedentes vinculantes e irretroatividade do direito no sistema processual brasileiro: os precedentes dos tribunais superiores e a sua eficácia temporal**. Curitiba: Juruá, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo**. In: *Revista Direito Tributário Atual* n° 29. São Paulo: Dialética, 2013. pp. 181-204.

_____. **Ciência do direito tributário e discussão crítica**. In: *Revista Direito Tributário Atual* n° 32. São Paulo: Dialética, 2014. p. 159-197.

_____. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Versão eletrônica (e-book/Kindle).

_____. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização do direito tributário.** 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001

BALLWEG, Ottmar. **Retórica analítica e direito.** Tradução: João Maurício Adeodato. Revista Brasileira de Filosofia. Vol. XXXIX, fascículo 163. São Paulo: IBF, 1991.

BAPTISTA, Patrícia Ferreira. **Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro.** (e-book – versão kindle)

BARBOSA, Antônio Alberto Alves. **Da preclusão processual civil.** 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

BARRETO, Paulo Ayres. **Ordenamento e sistema jurídicos.** In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p.249-270.

_____. **Comunicação, linguagem e direito.** In: Teoria Comunicacional do Direito: Diálogo entre Brasil e Espanha. Gregorio Robles; Paulo de Barros Carvalho. (Org.) .São Paulo: Editora Noeses, 2011, p. 387-396.

_____. **Conceitos Constitucionais e Competência Tributária.** In: Temas de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 331-344.

_____. **Ser, dever-ser e a validade das normas jurídicas.** In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.195-215.

_____. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle.** 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. **Constructivismo lógico-semântico e a regra-matriz de incidência tributária.** In: Constructivismo lógico-semântico: homenagem aos 35 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2020. p.275-294.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência.** 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARTHES, Roland. **Elementos da semiologia.** Tradução Izidoro Blikstein. São Paulo: Editora Cultrix, 1971.

BAUMAN, Zygmunt. **Legisladores e intérpretes: sobre modernidade, pós-modernidade e intelectuais.** Tradução: Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Efetividade do processo e técnica processual.** São Paulo: Malheiros, 2006.

BEZERRA NETO, Bianor Arruda. **O que define um julgamento e quais os limites de um juiz?** São Paulo: Noeses, 2018.

_____. **Construção e justificação da decisão judicial: roteiro e contribuições do constructivismo lógico-semântico.** In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.365-402.

BIGOLIN, Giovani. **Segurança jurídica: a estabilização do ato administrativo.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito.** 3 ed. Tradução: Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6ª ed. Tradução: Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1995.

_____. **Teoria da norma jurídica**. Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001.

BOMBASSARO, Luiz Carlos. **Ciência e Mudança conceitual: notas sobre epistemologia e história da ciência**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1995.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**, 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 1999.

_____. **Ciência feliz**. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. **Obrigação Tributária**, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Obrigação Tributária**, 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Ciência feliz: sobre o mundo jurídico e outros mundos**. Recife: Fundação de Cultura da Cidade do Recife, 1994.

_____. **Segurança jurídica: sobre a distinção entre competências fiscais para orientar e autuar o contribuinte**. In: Revista de Direito Tributário nº 100. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 19-26.

_____. **Sobre a Preclusão da Faculdade de rever Resposta Pró-contribuinte em Consulta Fiscal e Descabimento de Recurso pela Administração Fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 154. Julho/2008. p. 76-91.

BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ube. **Substituição tributária no ICMS: construção de sentido e aplicação**. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. **Constructivismo lógico-semântico: entre a forma e o conteúdo**. In: Constructivismo lógico-semântico: homenagem aos 35 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2020. p. 475-514.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p.201-248.

_____. **Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas**. In: *Lógica e direito*. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Tributar na era da técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias**. São Paulo: Noeses, 2018.

CABRAL, Antonio do Passo. **Nulidades no processo moderno: contraditório, proteção da confiança e validade *prima facie* dos atos processuais**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Coisa julgada e preclusões dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis**. Salvador: JusPodivm, 2013.

_____. **Convenções processuais**. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2018.

_____. **Teoria das nulidades processuais no direito contemporâneo**. *Revista de Processo*. n. 255. Maio/2016. p. 117 – 140

CABRAL, Trícia Navarro Xavier. **O regime das questões de ordem pública no novo CPC**. In: *Novo CPC: doutrina selecionada*. Vol. 1. DIDIER JÚNIOR, Fredie. (coord.). p. 1.226-1.230.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **Princípio da legalidade: reserva legal e densidade normativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

CALMES, Sylvia. **Du principe de protection de la confiance legitime em droits allemand, communautaire et français**. Paris: Dalloz, 2001.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Dimensão processual do princípio do devido processo legal constitucional**. In: Novo CPC: doutrina selecionada. v. 1. DIDIER JÚNIOR, Fredie (coordenação). Salvador: Jus Podivm, 2015. p.245-258.

CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista**. São Paulo: Noeses, 2009.

CAPELLA, Juan-Ramon. **El derecho como lenguaje**. Barcelona: Ediciones Ariel, 1968.

CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado**. Tradução de Aroldo Plínio Gonçalves. Porto Alegre: Fabris, 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10ª.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Algo sobre o constructivismo lógico-semântico.** In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p.3-11.

_____. **Derivação e positivação no direito tributário.** 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Derivação e positivação no direito tributário.** Volume II. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Derivação e positivação no direito tributário.** Volume III. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Lógica jurídica e lógicas jurídicas.** In: *Lógica e direito*. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária.** In: *Revista de Direito Tributário* nº 61. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

_____. **Curso de direito tributário.** 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Curso de direito tributário.** 30ª ed. São Paulo: Saraiva Jus, 2019.

_____. **Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios.** São Paulo: Noeses, 2019.

_____. **Constructivismo lógico-semântico.** In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.1-16.

_____. **Constructivismo lógico-semântico.** In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 1-16.

_____. **Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios.** São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. pp.13-40.

_____. **A regra-matriz como esquema lógico de interpretação dos textos jurídicos**. In: *Lógica e direito*. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Realidade, conhecimento e método científico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.17-82.

_____. BONOME, Ana Carolina. **Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 17-49.

CAVANI, Renzo. **La nulidade en proceso civil**. 1ª ed. Lima: Palestra Ediciones, 2014.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **Do contrôle da Constitucionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 1966.

CAVALCANTI, Marcos de Araújo. **Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR)**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. Vol. III. Campinas: Boockseller, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Norma e lei – Mudança jurisprudencial – Segurança jurídica e irretroatividade da norma judicial**. In: Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte. Sacha Calmon Navarro Coelho (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2013. p.3-34.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processualidade e extinção da obrigação tributária**. In: Processo tributário analítico. Paulo Cesar Conrado (Coord.). São Paulo: Noeses, 2011.p.51-62.

_____. **Execução fiscal**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2017.

CORDEIRO, António Menezes. **Tratado de direito civil português. Parte Geral. Tomo I**. 3ª ed. Lisboa: Almedina, 2007

COSTA, Newton da; et al. **Um panorama da lógica atual**. In: Lógica e direito. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **A lógica hodierna e a ciência do direito**. In: Lógica e direito. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COUTO E SILVA, Almiro. **O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública anular os seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99)**. Revista de Direito Administrativo, n. 237. Rio de Janeiro, 2004. p. 271-315.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

_____. **Opinião 49: Princípio da primazia do julgamento do mérito.** Disponível em: <http://www.leonardocarneirodacunha.com.br/opiniao/opiniao-49-principio-da-primazia-do-julgamento-do-merito/>

D'AGOSTINI, França. **Analíticos e continentais: guia à filosofia dos últimos trinta anos.** Tradução: Benno Dischinger. São Leopoldo: Editora Unisinos, 1999.

DALLARI, Adilson de Abreu. **Comentários ao art. 25 do projeto.** Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). Brasília: Senado Federal, 2015. p. 31-32.

DELIBERADOR, Giuliano Savioli. **Confiança legítima: anatomia de um direito fundamental e suas repercussões junto ao exercício das funções legislativa, administrativa e judiciária.** Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, 2013.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar.** São Paulo: Noeses, 2009.

DIAS, Gabriel Nogueira. **Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na obra de Hans Kelsen.** São Paulo: Editora dos Tribunais, 2010.

DICKSTEIN, Marcelo. **Nulidades prescrevem? uma perspectiva funcional da invalidade.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida.** Salvador: Jus Podivm, 2012.

_____. **Curso de direito processual civil.** 17^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

_____. **O recurso extraordinário e a transformação do controle difuso de constitucionalidade no direito brasileiro.** In: Leituras complementares de direito constitucional. NOVELINO, Marcelo (org.). Salvador: Editora Jus Podivm, 2008.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instrumentalidade do processo**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERRAZ JÚNIOR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio da pragmática da comunicação normativa**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **O direito, entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Direito, retórica e comunicação: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. **Lógica da motivação e lógica da convicção da decisão judicial**. In: *Lógica e direito*. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Segurança jurídica e normas gerais tributárias**. In: *Revista de Direito Tributário* nº 17-18. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 1981.

_____. **Irretroatividade e a jurisprudência judicial**. In: *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. Barueri: Manole, 2008.

FERREIRA, Olívia Tonello Mendes. **Teoria dos valores e a importância dos princípios na interpretação do direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 391.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2013.

FLUME, Werner. **El negocio jurídico**. Tomo segundo. Curta edicion. Traducción: José Maria Miguel González y Esther Gomes Calle. Madrid: Fundación Cultural del Notariado, 1998.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Estrutura e motivação do ato administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. **Competências comunicativas e o tema da validade no direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Variações sobre a estrutura da norma de competência tributária**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.421-467.

_____. **Nulidade como ilícito e nulidade como sanção: variações sob a óptica do constructivismo lógico-semântico**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p.663-684.

_____. **A sanção pelo exercício irregular de competências jurídicas: uma análise estrutural**. In: *Constructivismo lógico-semântico: homenagem aos 35 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2020. p.365-390.

GARCEZ, Martinho. **Das nulidades dos atos jurídicos**. 5ª ed. Revisada e anotada pelo Desembargador Martinho Garcez Neto. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

GIANNICO, Maurício. **A preclusão no direito processual civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008

GLOECKNER, Ricardo Jacobsen. **Nulidades no processo penal: introdução principiológica à teoria do ato processual irregular**. 2ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos. **Comentários aos artigos 502 e 503**. In: Novo Código de Processo Civil. Tomo II. RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida; et al (coord.). São Paulo: Editora Luari, 2017. p. 283-297.

GRECO, Marco Aurélio. **Três papéis da legalidade tributária**. In: Legalidade e tipicidade no direito tributário. RIBEIRO, Ricardo Lodi. São Paulo: Quarier Latin, 2008. p.98-110.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **La sintaxis del derecho**. Traducción Álvaro Núñez Vaquero. Madrid: Marcial Pons, 2016.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional- A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: Contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

HART, H.L.A. **O conceito de direito**. 3ª ed. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HECK, Luís Afonso. **Jurisdição constitucional: teoria da nulidade versus teoria da nulificabilidade das leis**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

HORBACH, Carlos Bastide. **Teoria das nulidades do ato administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p.65-92.

_____. **Teorias sobre a incidência: a incidência como operação linguística.** In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.241-284.

_____. **Aportes sobre o controle da validade da produção normativa sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico.** In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p.361-412.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Teoria das nulidades no direito administrativo.** *Revista dos Tribunais*. Vol. 1000/2019. p. 73-84

KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura.** 5ª ed. Tradução: Manuela Pinto dos Santos. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001

KELSEN, Hans. **Jurisdição Constitucional.** Introdução e revisão técnica: Sérgio Sérulo da Cunha. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. **Teoria pura do direito.** Tradução: João Baptista Machado. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. **Teoria geral do direito e do estado.** Tradução: Luís Carlos Borges. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas.** Trad. Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2009.

LACERDA, Galeno. **Despacho saneador.** Porto Alegre: Fabris, 1985.

LACERDA, Danilo Moura. **O princípio da proteção à confiança legítima como limite à anulação dos atos administrativos.** Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Alagoas, 2018.

LALANDE, André. **Vocabulario técnico y crítico de la filosofía.** Tomo II. Buenos Aires: El Ateneo, 1953.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução: José Lamego. 7ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

LAURENTIIS, Thais de. **Restituição de tributo inconstitucional**. São Paulo: Noeses, 2015.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre a legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.

LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária. Decadência e Prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Considerações sobre o conceito da norma jurídica e a pragmática da comunicação na decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 169-200.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2019.

_____. **Conformidade tributária: proposta de diálogo entre o constructivismo lógico-semântico e a teoria comunicacional do direito**. In: *Constructivismo lógico-semântico: homenagem aos 35 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2020. p.253-274.

LINS, Artur Orlando. **A primazia do julgamento do mérito no processo civil brasileiro: fundamentos, concretização e limites dogmáticos**. Saçvador: JusPodvm, 2019.

LOBATO, Valter de Souza. **O princípio da confiança legítima retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos arts. 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos**. In: *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao*

contribuinte. Sacha Calmon Navarro Coelho (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 417-446.

LOPES, José Batista. **Breves considerações sobre o instituto da preclusão**. Revista de Processo. Vol. 23/1981. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. p. 45-60.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I**. tradução: Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985.

_____. **Sociologia do direito II**. tradução: Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985.

MACÊDO, Lucas Buril de. **Precedentes judiciais e o direito processual civil**. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2017

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAIA, Ana Carolina Queiroz. **Administração pública tributária colaborativa e segurança jurídica**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2016.

MACEI, Demetrius Nichele. **A verdade material no direito tributário: a cidadania fiscal administrativa e judicial**. São Paulo: Malheiros, 2013.

MAFFINI, Rafael da Cás. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro**. Tese de Doutorado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005.

MANEIRA, Eduardo, **Direito tributário: princípio da não surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo lógico-inclusivo**. Madrid: Marcial Pons, 2012.

MARCATO, Antonio Carlos. **Preclusões: limitação ao contraditório?** Revista de Processo. Vol. 17/1980. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. p. 105-114.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial).** São Paulo: Dialética, 2001.

MARQUES NETO, Floriano Peixoto. FREITAS, Rafael Vêras de. **Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da segurança para inovação pública).** Belo Horizonte: Fórum, 2019.

_____. MOREIRA, Egon Bockmann. **Uma lei para o estado de direito contemporâneo.** Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). Brasília: Senado Federal, 2015. p. 9-12.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado: critérios para sua aplicação.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. **Princípio da confiança legítima e princípio da boa-fé objetiva. Termo de compromisso de cessação (TCC) ajustado com o CADE. Critérios da interpretação contratual: os sistemas de referência extracontratuais (circunstâncias do caso)” e a sua função no quadro semântico da conduta devida. Princípio da unidade ou coerência hermenêutica e “usos do tráfego” adimplemento contratual.** Revistas dos Tribunais, vol. 852/2006. p. 87-126.

MATOS, Marilene. **Proteção da confiança legítima diante das inovações legislativas: análise quanto à retroatividade imprópria e aos direitos expectados.** Dissertação de Mestrado. Instituto Brasiliense de Direito Público, 2015.

MAUER, Hartmut. **Elementos de direito administrativo alemão.** Tradução: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

MAZZOLA, Marcelo. **Formalismo-valorativo e primazia de mérito: combate à jurisprudência defensiva dos tribunais**. Revista de Processo. n. 281. Junho/2018. p. 305 – 333.

MCNAUGHTON, Charles William. **Sistema jurídico e ciência do direito**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p.41-64.

_____. **Isenção tributária**. In: Lógica e direito. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Hierarquia e sistema jurídico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p. 403-420.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELO JÚNIOR, João Alves. **O sistema de direito positivo como universo linguístico: estudos à luz do constructivismo lógico-semântico**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p.459-486.

_____. **A enunciação como intervalo entre o ser e o existir**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.303-340.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato no Brasil e na Alemanha**. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Novos aspectos do controle de constitucionalidade brasileiro**. In: Direito Público. Ano V, nº 27, 2009.

MENDES, Sônia Maria Broglia. **A validade jurídica e o giro linguístico**. São Paulo: Noeses, 2007.

MENKE, Cassiano. **Irretroatividade tributária material**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MOYA, José Antonio Martínez. **El principio de confianza legítima em la actuación de la administración: su origen y tratamiento jurisprudencial**. Murcia: Diego Maín Librero Editor.

MORA, Jose Ferrater. **Diccionario de filosofia**. Tomo I. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.

MORCHON, Gregorio Robles. **As regras do direito e as regras dos jogos: ensaio sobre a teoria analítica do direito**. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Teoria del derecho. (Fundamentos del teoria comunicacional del derecho)**. Volumen I. Madrid: Civitas.

MOREIRA, Clara Gomes. **Proteção da confiança e direito tributário**. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, 2018. p. 107-135.

MORIN, Edgar. **Introdução ao pensamento complexo**. Tradução: Eliane Lisboa. 4ª ed. Porto Alegre: Sulina, 2011.

MORRIS, Charles. **Fundamentos da teoria dos signos**. In: Problemas e métodos de semiologia. J.J. Nattiez (Coord.). Lisboa: Edições 70, 1966.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Fontes do direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **A lógica como técnica de análise do direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. P. 155-168.

_____. **Sobre as definições**. In: *Lógica e direito*. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

MÜLLER, Friedrich. **O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2007.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3ª edição, São Paulo: Dialética, 2010.

_____. **A nulidade do ato revisor por alteração do critério jurídico do lançamento prescinde da apreciação do prejuízo à defesa**. In: *Grandes questões em discussão no CARF*. Elias Sampaio Freire; Karem Jureidini Dias e Mary Elbe Queiroz (Coord.). São Paulo: FocoFiscal, 2014. p.211-226.

NETO, Luiz. Flávio. **Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium***. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 36, 2016.

NERY JÚNIOR, Nelson. **Boa-fé objetiva e segurança jurídica**. In: *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. Barueri: Manole, 2008.

_____. NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de processo civil comentado**. 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

_____. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico.** São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013.

_____. **A incidência da norma jurídica e o fato jurídico.** Revista de Informação Legislativa. n. 84. Outubro/Dezembro de 1984. p.267-284.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **As normas de Direito Público na Lei de Introdução ao Direito brasileiro: paradigmas para interpretação e aplicação do Direito Administrativo.** São Paulo: Contracorrente, 2019.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do Lançamento Tributário.** São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

_____. **Curso de direito tributário.** 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa. **Notas sobre preclusão e venire contra factum proprium.** Revista de Processo. Vol. 168/2009. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. p. 331-346.

NUNES, José de Castro. **Teoria e Prática do Poder Judiciário.** Rio de Janeiro: Forense, 1943.

NUNES, João Arriscado. **Um discurso sobre as ciências 16 anos depois.** In: Conhecimento prudente para uma vida decente: Um discurso sobre as ciências revisitado. 2ª edição. Boaventura de Sousa Santos (Org). São Paulo: Cortez, 2006.

OLEINIK, Rosana. **Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito.** In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 297-324.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea.** 2ª ed. São Paulo: Edições Loyola, 2001.

PACOBAYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **Constructivismo lógico-semântico, entre o passado e o futuro: movimentos da hermenêutica jurídico-tributária brasileira**. São Paulo: Noeses, 2019.

PASSOS, José Joaquim Calmon de. **Esboço de uma teoria das nulidades aplicadas às nulidades processuais**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

PAULINO, Maria Angela Lopes. **A teoria das relações na compreensão do direito positivo**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p.373-390.

_____. FAVACHO, Fernando Gomes. **A pragmática no constructivismo lógico-semântico e a sua importância para o estudo do direito**. In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.215-239.

PAUSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição dos tributos através da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006.

PEIXOTO, Ravi. **Superação do precedente e segurança jurídica**. Salvador: JusPodivm, 2015.

_____. **(In)constitucionalidade da vinculação dos precedentes no CPC/2015: um debate necessário**. *Civil Procedure Review*. v. 8, n.2. Maio-Agosto/2017. p.93-133.

PEREIRA, Miguel Baptista. **Precisão filosófica, científico-técnica e seus limites**. In: *Conhecimento prudente para uma vida decente: Um discurso sobre as ciências revisitado*. 2ª edição. Boaventura de Sousa Santos (Org). São Paulo: Cortez, 2006.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

PIRES, Cristiane. **O tempo e o tributo: estudo semiótico do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2019.

POLETTI, Ronaldo Rebello de Britto. **Controle da Constitucionalidade das Leis**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**. Tomo III. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1967.

_____. **Comentários à Constituição de 1946**. 2 ed. Tomo V. São Paulo: Max Limonad, 1953.

_____. **Comentários ao código de processo civil: Tomo V**. São Paulo: Editora Forense. 1974.

_____. **Tratado de direito privado**. Tomo V. 2 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1955.

_____. **Tratado de direito privado**. Tomo I. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970.

_____. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970.

_____. **Tratado de direito privado**. Tomo VI. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1970.

_____. **Tratado de direito privado**. Tomo IV. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

_____. **Tratado de direito privado**. Tomo II. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

_____. **Comentários à Constituição de 1967**. Tomo III. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1967.

_____. **Tratado das ações**. Tomo II. Rio de Janeiro: Editora Revista dos Tribunais, 1971.

PRIA, Rodrigo Dalla. **O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco**. In:

Processo tributário analítico. Paulo Cesar Conrado (Coord.). São Paulo: Noeses, 2011.p.63-94.

_____. **PRIA, Rodrigo Dalla. Sobre os fundamentos jurídico-filosóficos do constructivismo lógico-semântico: o positivismo constructivista.** In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 541-572.

_____. **Os fundamentos teórico-gerais e o significado pragmático da chamada norma introdutora.** In: *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. 3. São Paulo: Noeses, 2020. p. 573-596.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Do lançamento tributário: execução e controle.** São Paulo, Dialética, 1999.

_____. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** Barueri: Manole, 2004.

_____ *et al.* **A (des)vinculação dos membros do CARF aos pareceres da PGFN, aprovados pelo Ministro da Fazenda.** In: *Tributação: Democracia e liberdade*. São Paulo: Noeses, 2014.p.1425-1454.

_____ *et al.* **Coisa julgada nas relações tributárias sucessivas e a mudança do Estado de Direito decorrente do Precedente do STF: limites jurídicos para aplicação no âmbito do CARF.** In: *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Sacha Calmon Navarro Coelho (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2013.p.147-174.

QUINTELA, Guilherme Carmargos. **Segurança jurídica e proteção da confiança: a justiça prospectiva na estabilização das expectativas do direito tributário brasileiro.** Belo Horizonte: Fórum, 2013.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito.** Tradução: Marlene Holzhausen. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

_____. **Introdução à filosofia do direito.** Tradução: Jacy de Souza Mendonça.

RAMOS, Elival da Silva. **A inconstitucionalidade das leis: vícios e sanção**. São Paulo: Saraiva, 1994.

RAZ, Joseph. **O conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos**. Tradução: Maria Cecília Almeida. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A proteção da confiança legítima do contribuinte**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 145. Outubro/2007. p. 99-115.

_____. **Segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não surpresa e proteção à confiança legítima**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008

ROCHA, Márcio de Oliveira. **Sobre a ordem pública processual, essa desconhecida**. Salvador: Jus Podivm, 2019.

ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007.

_____. **Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte**. Revista Direito Tributário Atual, n. 39, 2018. p. 507-527.

_____. **Da lei à decisão: segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade**. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2017.

RODRIGUES, Daniele Souto. **Constructivismo lógico-semântico e processo de positivação no direito**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 353-372.

ROSENBLATT, Paulo. **Competência regulamentar: legalidade, delegações legislativas e controle judicial**. São Paulo: MP Ed., 2009

ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Trad. Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000.

ROSSI, Júlio César. **Precedentes à brasileira**. São Paulo: Atlas, 2015.

RUEDELL, Aloísio. **Da representação ao sentido: através de Schleiermacher à hermenêutica atual**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2000.

SANCHES, Saldanha. **Manual de direito fiscal**. Lisboa: Lex, 1998.

SANTAELLA, Lucia. **A relevância da semiótica para construção do conhecimento**. In: *Lógica e direito*. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo, Max Limoned, 2ª edição, 1999.

_____. **Prescrição e decadência no Direito Tributário**. São Paulo, Max Limonad, 2000.

_____. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Introdução a uma ciência pós-moderna**. Rio de Janeiro: Graal, 1989.

SCAVINO, Dardo. **A filosofia atual: pensar sem certezas**. Tradução: Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **La lógica y el (des)conocimiento del sujeto**. In: *Lógica e direito*. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. **Verdade material no “processo” administrativo tributário**. In: *Processo Administrativo Fiscal*. 3º volume. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). São Paulo: Dialética, 1998. p. 141-159.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal.** Revista Tributária e de Finanças Públicas. Vol.10/1995. p. 119-140.

SCHREIBER, Anderson. **A proibição do comportamento contraditório – tutela da confiança e venire contra factum próprio.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

SCHREIBER, Rupert. **Lógica del derecho.** Traducción: Ernesto Garzón Valdés. México DF: 1991.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001

SERBENA, Cesar Antonio. **Direito, lógica e paraconsistência: conflito entre normas, contradições e paradoxos nos sistemas jurídicos.** Curitiba: Juruá, 2016.

SERPA JÚNIOR, Wagner. **Princípio da proteção à confiança legítima em matéria tributária e a modulação dos efeitos das decisões judiciais.** Dissertação de Mestrado. Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2010.

SICA, Heitor Vitor Mendonça. **Preclusão processual civil.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008

SILVA, Beclaute de Oliveira. **A (in)consistência do plano da validade na concepção pontiana – ato jurídico inválido: argumento ou artifício?.** In: Revista Trimestral de Direito Civil. Vol.35. Rio de Janeiro: Padma, 2008. p. 203-223.

_____. ROBERTO, Welton. **O contraditório e suas feições no novo CPC.** In: Novo CPC: doutrina selecionada. v. 1. DIDIER JÚNIOR, Fredie (coordenação). Salvador: Jus Podivm, 2015. p.345-364.

SILVEIRA, Marilda de Paula. **Comentários ao art. 22 do projeto**. Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). Brasília: Senado Federal, 2015. p. 23-25.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. **A função relacional do tempo nas hipóteses de decadência e prescrição: um enfoque tributário**. São Paulo: Noeses, 2019.

SOMLÓ, Félix. **Juristische grundlehre**. Leipzig: Verlag von Felix Meiner, 1917.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Limites dos poderes do fisco quanto à revisão dos lançamentos**. Revista dos Tribunais nº 175/1948. p. 23-38.

SOUZA, Priscila de. **Intertextualidade na linguagem jurídica: conceito, definição e aplicação**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 93-120.

_____. **Notas sobre a linguagem normativa**. In: Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.131-162.

SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de. **O prejuízo e sua posição sintática em relação às normas invalidadoras do ato processual**. Revista Brasileira de Direito Processual – RBDPro. Belo Horizonte, ano 24, n. 93, p. 35-50, jan./mar. 2016.

_____. **O prejuízo e sua posição sintática em relação às normas invalidadoras do ato processual**. In: Diálogos de teoria do direito e processo. Antonio Carlos de Souza Júnior, Clayton Maranhão, Fredie Didier Jr, Antonio Carvalho Filho e Roberto Campos Gouveia Filho (Coordenadores). Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

_____. **A decisão da inconstitucionalidade: um diálogo com Pontes de Miranda e Marcelo Neves**. In: Pontes de Miranda e o Direito Processual. Fredie Didier Jr. *et al* (Coord.). Salvador: Editora JusPodivm, 2013. p.123-158.

_____; QUEIROZ, Mary Elbe. **O limite temporal para inserção da prova no processo administrativo tributário federal.** In: Direito tributário e os novos horizontes do processo. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. QUEIROZ, Mary Elbe. **A (des)vinculação dos membros do CARF aos pareceres da PGFN, aprovados pelo Ministro da Fazenda.** In: Tributação e liberdade. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). São Paulo: Noeses, 2014. p. 1425-1454.

_____. QUEIROZ, Mary Elbe. **Tutela de evidência na execução fiscal.** In: Racionalização do sistema tributário. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). São Paulo: Noeses, 2017. p.929-952.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(em) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

SUNDFELD, Carlos Ari. MARQUES NETO, Floriano Peixoto. **Segurança jurídica e eficiência na lei de introdução ao direito brasileiro.** Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). Brasília: Senado Federal, 2015. p. 7-8.

_____. SALAMA, Bruno Meyerhof. **Chegou a hora de mudar a velha lei de introdução.** Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas: desafios de uma sociedade democrática. PEREIRA, Flávio Henrique Unes (coord.). Brasília: Senado Federal, 2015. p. 13-16.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **A preclusão no processo civil.** In: Doutrinas essenciais de processo civil. Vol. 3. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 351-375.

TÉRAN, Juan Manuel. **Filosofia Del Derecho**, 7ª ed. Cidade do México: Porrúa, 1977.

TESHEINER, José Maria Rosa. **Pressupostos processuais e nulidades no processo civil.** São Paulo: Saraiva, 2000.

TILKIAN, Guilherme. **O princípio da confiança legítima sob a perspectiva das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em matéria tributária.** Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, 2014.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário.** 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **A prova no direito tributário.** 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Teoria do fato jurídico e a importância das provas.** In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 325-352.

_____. **A estrutura lógica das normas jurídicas.** In: *Lógica e direito*. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal.** 2ª ed. Curitiba, Juruá, 2013. Capítulo IV.

_____. **O objeto do conhecimento científico e o paradoxo da interdisciplinariedade.** In: *Constructivismo Lógico-Semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p.83-110.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário.** Volume II. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **O princípio da tipicidade no direito tributário.** In: *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. RIBEIRO, Ricardo Lodi. São Paulo: Quarier Latin, 2008. p.135-184.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário.** 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

_____. **Temporalidade e segurança jurídica – Irretroatividade e anterioridade tributárias.** Revista da PGFN nº 1, Jan/Jun, 2011. Disponível em:

<http://www.sinprofaz.org.br/2014/artigos/temporalidade-e-seguranca-juridica-irretroatividade-e-anterioridade-tributarias>

TOULMIN, Stephen E. **Os usos do argumento**. Tradução: Reinaldo Guarany. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. **Como a razão perdeu o seu equilíbrio**. In: Conhecimento prudente para uma vida decente: Um discurso sobre as ciências revisitado. 2ª edição. Boaventura de Sousa Santos (Org). São Paulo: Cortez, 2006.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 176. Maio de 2010. p.76-83.

TUCCI, José Rogério Cruz e. **O regime do precedente judicial no novo CPC**. Precedentes. ATAIDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. et al (coord). Salvador: JusPodivm, 2015

VAIHINGER, Hans. **A filosofia do como se: sistema de ficções teóricas, práticas e religiosas da humanidade, na base de um positivismo idealista**. Tradução e apresentação de Johannes Kretschmer. Chapecó: Argos, 2011.

VESTING, Thomas. **Teoria do direito: uma introdução**. Tradução: Gercélia B. de O. Mendes. São Paulo: Saraiva, 2015.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. **Causalidade e relação no direito**. 4 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

_____. **Escritos jurídicos e filosóficos**. Vol.1. São Paulo: IBET, 2003.

_____. **Escritos jurídicos e filosóficos**. Vol.2. São Paulo: IBET, 2003.

_____. **Lógica, ciência do Direito e Direito.** In: Lógica e direito. Coordenação: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo.** 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

WALLERSTEIN, Immanuel. **As estruturas do conhecimento ou quantas formas temos que conhecer?** In: Conhecimento prudente para uma vida decente: Um discurso sobre as ciências revisitado. 2ª edição. Boaventura de Sousa Santos (Org). São Paulo: Cortez, 2006.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Nulidades do processo e da sentença.** 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

_____. **A vinculatividade dos precedentes e o ativismo judicial.** Precedentes. ATAIDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de. et al (coord). Salvador: JusPodivm, 2015.p.263-274.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem.** 2ª edição. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus.** São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1961.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro.** 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001.

ZANCANER, Weida. **Da convalidação e invalidação dos atos administrativos.** 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ZANETI, Hermes. **O valor vinculante dos precedentes**. 2^a ed. Salvador: JusPodivm, 2016.